



ТЕМА 3

Бухгалтерський облік поточних біологічних активів





- 1. Поняття, визнання та класифікація поточних біологічних активів*
- 2. Оцінка та переоцінка поточних біологічних активів*
- 3. Бухгалтерський облік поточних біологічних активів рослинництва*
- 4. Бухгалтерський облік поточних біологічних активів тваринництва*



1. Поняття, визнання та класифікація поточних біологічних активів



Поточні біологічні активи – це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.



Поточні біологічні активи визнаються, якщо:

- підприємству **перейшли ризики й вигоди**, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює **управління біологічним активом і контроль за його використанням**;
- є впевненість, що підприємство **отримає в майбутньому економічні вигоди**, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- **вартість біологічного активу може бути достовірно визначена.**



Класифікація поточних біологічних активів

залежно від галузі сільськогосподарської діяльності, у якій вони використовуються

поточні біологічні активи
рослинництва

поточні біологічні активи
тваринництва

залежно від методу оцінки при визнанні

поточні біологічні активи оцінені за
справедливою вартістю

поточні біологічні активи оцінені
за первісною вартістю

Рис. 1. Класифікація поточних біологічних активів



Таблиця 1. Субрахунки до рахунку 21 “Поточні біологічні активи”

<i>№ з/п</i>	<i>Шифр і назва субрахунку</i>	<i>Характеристика</i>
1	211 “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”	Ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо)
2	212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”	Ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім’ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо)
3	213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”	Ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С) БО 9 “Запаси”. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва



2. Оцінка та переоцінка поточних біологічних активів



Порядок оцінки поточних біологічних активів визначено *Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів.*

Поточні біологічні активи оцінюються за двома вартостями:

- первісною;
- справедливою.



Визначення справедливої вартості біологічних активів ґрунтується **на цінах активного ринку.**

Рішення комісії щодо справедливої вартості біологічних активів оформлюється **Актом оцінки**, форму якого підприємство може розробити самостійно, виходячи зі своїх потреб.



Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Біологічні активи відображаються **на дату проміжного та річного балансу за справедливою вартістю**, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.



Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за **первісною вартістю**.

Біологічні активи оцінені за справедливою вартістю підлягають переоцінці на дату складання балансу. Документальним підтвердженням проведення переоцінки є **АКТ переоцінки біологічних активів**.



Сума збільшення справедливої вартості відображається з одночасним збільшенням рахунку 710 “Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”.

Сума зменшення справедливої вартості відображається з одночасним збільшенням рахунку 940 “Витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”.



3. Бухгалтерський облік поточних біологічних активів рослинництва



Для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух поточних біологічних активів рослинництва використовують **субрахунок 211 “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”**.

Підставою для оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва є **Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (ф. ПБАСГ-1)**.



Основним джерелом надходження поточних біологічних активів рослинництва є вирощування сільськогосподарських культур підприємством, витрати на вирощування відображаються по дебету рахунку 231 “Рослинництво”.



Таблиця 2. Кореспонденція рахунків з обліку надходження поточних біологічних активів рослинництва

№ оп.	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
			дебет	кредит
1	Оприбутковано поточний біологічний актив рослинництва, придбаний при оренді земельної ділянки	Договір оренди землі, Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1)	211	685
2	Оприбутковано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1)	211	231
3	Оприбутковано безоплатно отримані ПБА рослинництва	Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1)	211	718
4	Отримано лишки поточних біологічних активів рослинництва, виявлені при інвентаризації	Акт інвентаризації	211	719



Підставою для відображення в бухгалтерському обліку вибуття поточних біологічних активів рослинництва є **Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (ф. № ПБАСГ-2).**



Таблиця 3. Кореспонденція рахунків з обліку списання поточних біологічних активів рослинництва

№ оп.	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
			дебет	кредит
1	Списано вартість поточних біологічних активів рослинництва на момент початку збирання врожаю на витрати виробництва	Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (ф. ПБАСГ-2)	231	211
2	Списано собівартість поточних біологічних активів рослинництва, що обліковуються за справедливою вартістю	Довідка бухгалтерії	901	211
3	Виявлено в результаті інвентаризації недостачі та втрати поточних біологічних активів рослинництва	Акт інвентаризації	947	211
4	Списано поточні біологічні активи рослинництва знищені внаслідок стихійного лиха	Розрахунок обґрунтованості понесених підприємством ви-трат від надзвичайних подій	947	211
5	Безоплатно передано поточні біологічні активи рослинництва	Накладна	949	211



Для аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва при журнально-ордерній формі обліку призначена **Відомість аналітичного обліку біологічних активів рослинництва (ф. № 8.1 с.-г.)**.



4. Бухгалтерський облік поточних біологічних активів тваринництва



Для обліку поточних біологічних активів тваринництва використовують такі *субрахунки*:

– 212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”;

– 213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”.



В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі.

Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови тощо. Окремі види біологічних активів тваринництва, можуть додатково характеризуватися їх живою масою, якщо її на дату балансу можна достовірно визначити (велика рогата худоба, свині тощо).



Основними джерелами надходження поточних біологічних активів тваринництва на підприємство є:

- придбання за плату;
- безоплатне отримання;
- внесок до статутного капіталу;
- обмін на подібні та неподібні активи;
- вирощування в підприємстві – у результаті біологічних перетворень, зокрема, приплід молодняку продуктивної та робочої худоби, інкубація птиці;
- вибракування продуктивної і робочої худоби зі складу довгострокових біологічних активів тваринництва;
- надлишки біологічних активів, виявлені при інвентаризації.



Підставою для оприбуткування поточних біологічних активів тваринництва в результаті приплоду є **Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ-3).**



Для обліку приплоду звірів і кроликів окремо для кожного виду й породи застосовується **Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (ф. № ПБАСГ-7).**

Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняка великої рогатої худоби (ф. № ПБАСГ-14) використовується для фіксації даних про одержаний приплід і його вирощування до моменту вибуття із підприємства.



Вибракування продуктивної та робочої худоби, інших видів тварин відбувається при втраті ними господарсько-корисних якостей на підставі **Акта на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (ф. № ДБАСГ-4).**



Переведення тварин із групи в групу оформлюється **Актом на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. № ПБАСГ-9).**



Таблиця 4. Кореспонденція рахунків з обліку надходження поточних біологічних активів тваринництва

№ оп.	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
			дебет	кредит
1	Оприбутковано поточний біологічний актив тваринництва (молодняк ВРХ, кролі, птиця тощо)	Накладна	213	685
2	Оприбутковано безоплатно отримані поточні біологічні активи тваринництва	Накладна	212	718
3	Оприбутковано приплід тварин	Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ-3); Звіт про процеси інкубації (ф. № ПБАСГ-4); Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (ф. № ПБАСГ-7)	212	232
4	Вибракувано з основного стада тварини, оцінені за справедливою вартістю	Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (ф. № ДБАСГ-4)	212	163
	Вибракувано з основного стада тварини, оцінені за первісною вартістю		213	164
5	Отримано поточний біологічний актив тваринництва який	Акт інвентаризації	212	719



Основною продукцією, отриманою при вирощуванні молодняку та відгодівлі тварин, є:

- а) *приріст живої маси тварин* за звітний період (особливість цієї продукції полягає в тому, що її неможливо відокремити від живого біологічного активу; тому приріст живої маси додається до маси біологічного активу, а його вартість збільшує вартість біологічного активу);
- б) *жива маса тварин* (це вага реалізованих, забитих у підприємстві, переведених до інших груп і залишених на кінець звітного періоду тварин).



Для документального оформлення приросту тварин за звітний період застосовують дві спеціалізовані форми первинних документів, а саме **Відомість зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10)** (*передбачає визначення приросту шляхом зважування тварин*) і **Розрахунок визначення приросту (ф. № ПБАСГ-11)** (*передбачає визначення приросту розрахунковим шляхом*).



Для визначення приросту живої маси тварин їх необхідно зважувати:

- щомісяця;
- при переведенні до іншої вікової групи;
- при переведенні з ферми на ферму;
- при передачі від однієї матеріально відповідальної особи до іншої;
- при переведенні до основного стада;
- при вибракуванні з основного стада;
- у випадку загибелі, забою, продажу тощо.



Приріст живої маси тварин

$$P_m = M_{кр} + M_v + M_z + M_p - M_n - M_t - M_{пр},$$

де P_m – приріст живої маси;

$M_{кр}$ – маса поголів'я на кінець року;

M_v – маса поголів'я, яке вибуло у звітному періоді;

M_z – маса поголів'я, яке загинуло;

M_p – маса поголів'я, що переведено в інші групи;

M_n – маса поголів'я, яке надійшло за звітний період;

M_t – маса приплоду;

$M_{пр}$ – маса поголів'я на початок року.



Для документального оформлення вибуття тварин та птиці в результаті забою, прирізки та падежу використовується **АКТ на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6) й Обліковий лист забою та падежу худоби (ф. № ПБАСГ-8).**



Поточні біологічні активи тваринництва списуються з балансу підприємства внаслідок вибуття через їх:

- реалізацію;
- безоплатну передачу або передачу до статутного капіталу інших сільськогосподарських підприємств;
- переведення до складу довгострокових біологічних активів;
- забій у підприємстві;
- падіж;
- недостачу виявлену при інвентаризації.



Таблиця 5. Кореспонденція рахунків з обліку вибуття поточних біологічних активів тваринництва

№ оп.	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Списано собівартість реалізованих поточних біологічних активів тваринництва, що обліковуються за справедливою вартістю	Довідка бухгалтерії	901	212
2	Безоплатно передано поточні біологічні активи тваринництва	Накладна	949	212
3	Переведено молодняк тварин до складу довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю	Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (ф. № ДБАСГ-2)	155	212
4	Оприбутковано тварин в основне стадо	Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (ф. № ДБАСГ-2)	163	155



1	2	3	4	5
5	Відображено справедливу вартість поточних біологічних активів тваринництва, знятих з відгодівлі для забою в підприємстві	Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6)	233	212
6	Списано падіж тварин зі складу поточних біологічних активів тваринництва (що обліковуються за справедливою вартістю) у межах технологічних норм	Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6)	232	212
7	Списано падіж тварин понад технологічні норми	Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6)	947	212
8	Виявлено, в результаті інвентаризації, недостачі та втрати поточних біологічних активів тваринництва	Акт інвентаризації	947	212

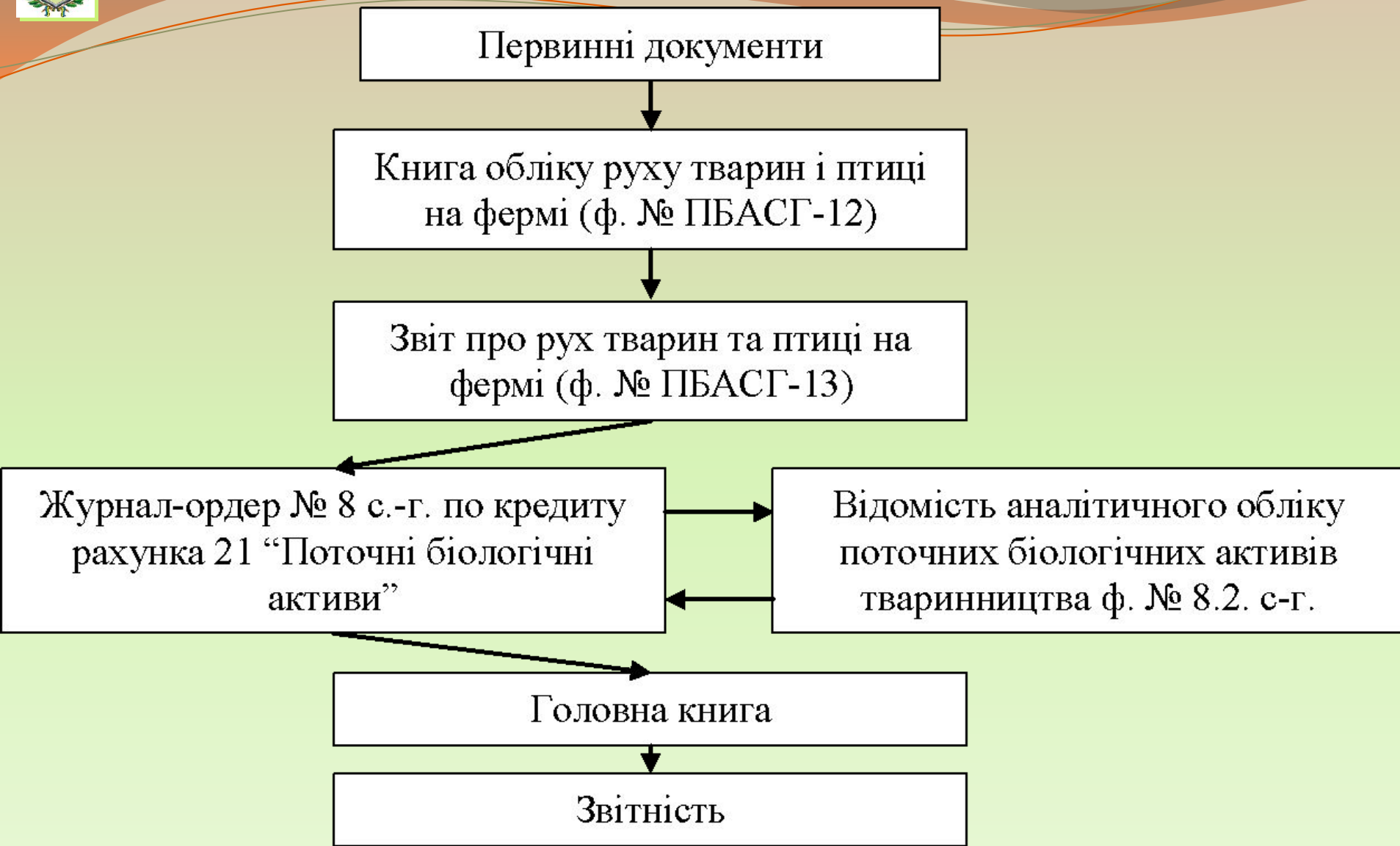


Рис. 2. Схема запису в реєстрах з обліку поточних біологічних активів тваринництва