

# **Тема 4 Фінансовий облік біологічних активів**

## **План**

1. Законодавчо-нормативне регулювання обліку біологічних активів
2. Визначення та класифікація біологічних активів
3. Документальне оформлення операцій з біологічними активами
4. Особливості фінансового обліку біологічних активів
5. Відображення інформації про біологічні активи у фінансовій звітності

- 1. Законодавчо-нормативне регулювання обліку біологічних активів**
- **П(С)БО 30 «Біологічні активи»**, затверджене наказом Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790
- **Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів**, затверджені наказом Мінфіну України від 29.12.2006 р. № 1315
- **Інструкція по обліку молодняка тварин, птиці та тварин на відгодівлі**, затверджена наказом Мінсільгоспспроду України від 15.01.97 р. № 7
- **Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств**, затверджені Мінагрополітики України від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023
- **Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів**, затверджені наказом Мінагрополітики України від 21.02.2008 р. № 73
- **Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств**, затверджені наказом Мінагрополітики України від 18.05.2001 р. № 132
- **Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах**, затверджені наказом Мінагрополітики України від 21.12.2007 р. № 929

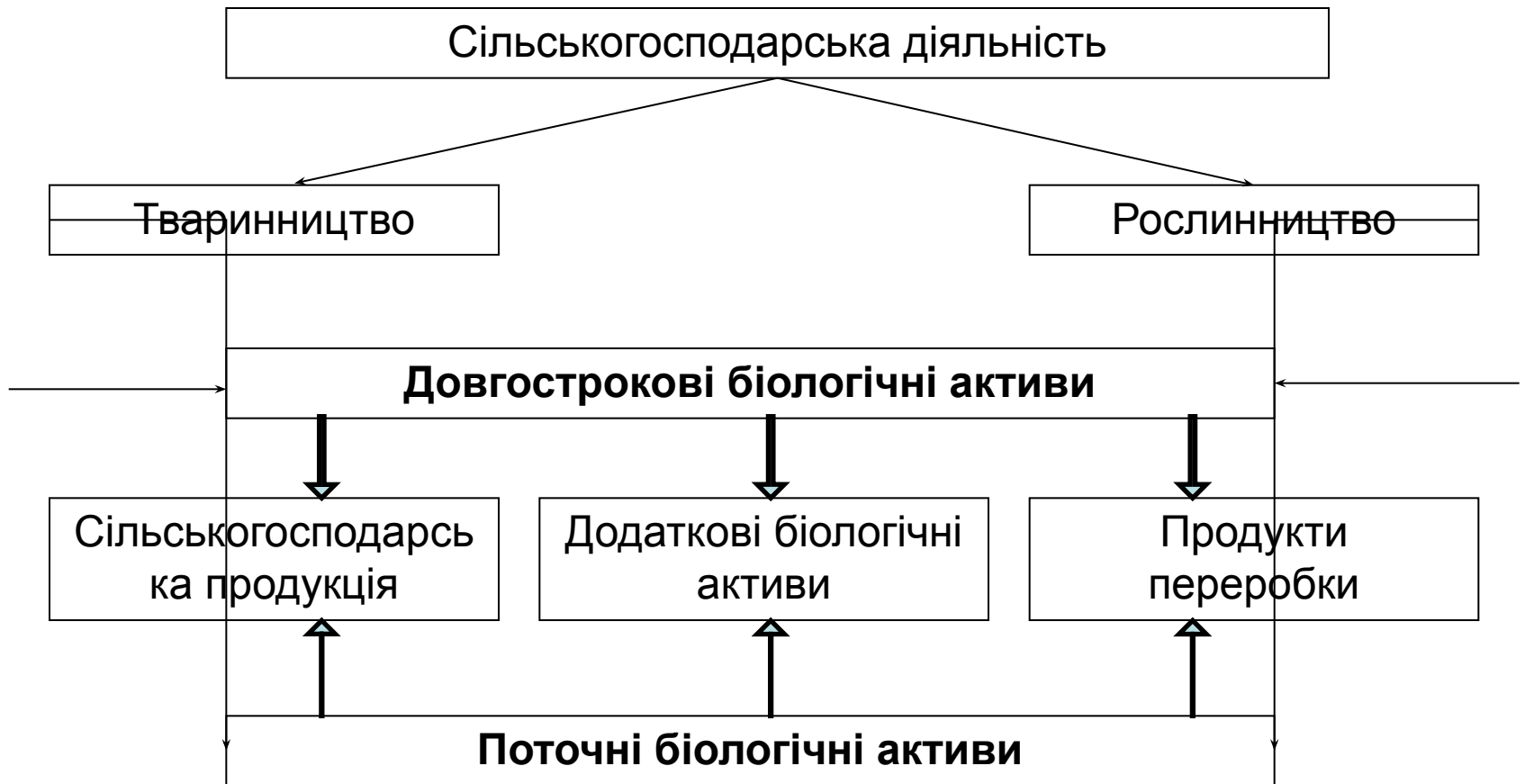
## **2. Визначення та класифікація біологічних активів**

**Біологічний актив** - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

**П(С)БО 30 “Біологічні активи” поширюється на:**

- біологічні активи;
- одержані в процесі біологічних перетворень додаткові біологічні активи;
- сільськогосподарську продукцію.

# Класифікація біологічних активів



### **3. Документальне оформлення операцій з біологічними активами**

#### **1. Довгострокові біологічні активи**

1) «Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)» (форма № ДБАСГ-2)

2) «Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковування тварин)» (форма № ДБАСГ-4)

## **2. Поточні біологічні активи**

- 1) «Акт на оприбуткування приплоду тварин»  
(форма № ПБАСГ-3)
- 2) «Звіт про процеси інкубації» (форма № ПБАСГ-4)
- 3) «Акт на вихід і сортування добового молодняка  
птиці» (форма № ПБАСГ-5)
- 4) «Акт на вибуття поточних біологічних активів  
тваринництва (забій, прирізка та пошесть)» (форма  
№ ПБАСГ-6)
- 5) «Нагромаджувальний акт на оприбуткування  
приплоду звірів» (форма № ПБАСГ-7)
- 6) «Обліковий лист забою та пошесті худоби»  
(форма № ПБАСГ-8)
- 7) «Акт на переведення тварин з групи в групу в межах  
поточних біологічних активів» (форма № ПБАСГ-9)

8) «Відомість зважування тварин» (форма № ПБАСГ-10)

9) «Розрахунок визначення приросту»  
(форма № ПБАСГ-11)

10) «Книга обліку руху тварин і птиці на фермі»  
(форма № ПБАСГ-12)

11) «Звіт про рух тварин і птиці на фермі»  
(форма № ПБАСГ-13)



## **4. Особливості фінансового обліку біологічних активів**

**Первісна вартість** біологічних активів, придбаних на стороні, визначається згідно:

- **П(С)БО 7 «Основні засоби»** для довгострокових біологічних активів;
- **П(С)БО 9 «Запаси»** для поточних біологічних активів.

Біологічні активи, отримані в результаті біологічних перетворень первісно оцінюються за **справедливою вартістю**, яка визначається як поточна ринкова ціна за вирахуванням очікуваних витрат на продаж (за винятком тих випадків, коли справедлива вартість активу не може бути надійно оцінена).

Такий підхід застосовується і до оцінки сільськогосподарської продукції, і до оцінки додаткових активів.

До витрат з продажу належать:

- комісійні винагороди посередникам і торговим агентам;
- біржові збори;
- податки і мито, яким обкладаються операції з продажу.

За відсутності активного ринку для визначення справедливої вартості використовують інформацію з інших доступних джерел:

- ціна останньої операції з продажу аналогічної продукції;
- ринкові ціни на аналогічні активи;
- базові галузеві ціни на іншу продукцію, які можуть бути основою для розрахунку справедливої вартості цього активу (наприклад, коли ціна на велику рогату худобу визначається виходячи з цін на яловичину).

# **Рахунки бухгалтерського обліку для відображення біологічних активів**

16 «Довгострокові біологічні активи»

21 «Поточні біологічні активи»

23 «Виробництво»

208 «Матеріали сільськогосподарського  
призначення»

27 «Продукція сільськогосподарського  
виробництва»

286 «Необоротні активи та групи вибуття,  
утримувані для продажу»

710 «Дохід від первісного визнання та від зміни  
вартості активів, які обліковуються за  
справедливою вартістю»

# **Рахунки бухгалтерського обліку для відображення біологічних активів**

940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»

107 «Тварини» та 108 «Багаторічні насадження»  
(відображаються біологічні активи, що не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю)

**Приклад 1.** Підприємство придбало біологічні активи (тварин) на суму 36 000 грн., в тому числі ПДВ — 6000 грн. З них без урахування ПДВ сума довгострокових активів (тварини основного стада) становить 22 000 грн., поточних (тварини для вирощування і відгодівлі) — 8000 грн. Вартість придбаних тварин оплачено постачальнику з поточного рахунку.

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Придбано тварини основного стада	155	631	22 000
2	Придбано тварини для вирощування і відгодівлі	21	631	8000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	6000
4	Оплачено постачальнику вартість придбаних тварин	631	311	36 000
5	Оприбутковано вартість тварин основного стада до складу довгострокових біологічних активів	164	155	22 000

Різниця між оцінками біологічних активів на поточну та попередню дати відображається у складі інших операційних доходів (субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю») чи інших операційних витрат (субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»).



**Приклад 2.** На попередню дату балансу справедлива вартість тварин становила 6000 грн., на поточну — 7000 грн., на наступну — 6600 грн.

- На поточну дату балансу робимо запис  
**Дебет 16 (21) Кредит 710 -1000 грн. (7000 - 6000).**
- На наступну дату балансу робимо запис  
**Дебет 940 Кредит 16 (21) -400 грн. (7000 - 6600).**

## **Доходи і витрати від біологічних активів**

(додаткових біологічних активів) мають визнаватися в тому періоді, у якому вони виникли, тобто в якому зібрано врожай або отримано приплід.

Приплід (додаткові біологічні активи) при первісному визнанні підприємство за власним вибором може оцінювати за одним з двох методів (обраний метод встановлюється наказом про облікову політику підприємства):

- або за **справедливою вартістю**, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;
- або за **виробничою собівартістю** відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати».

- При оцінці приплоду за собівартістю окрім норм П (С)БО 16 слід зважати на норми Методичних рекомендацій № 132.
- Наприклад, згідно з п. 9.6 цих Методичних рекомендацій у молочному тваринництві собівартість однієї голови приплоду розраховується за собівартістю 60 кормо-днів утримання корови.
- А собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.
- Кормо-день означає утримання однієї голови тварин на відгодівлі протягом доби.

**Приклад 3.** У звітному місяці від корови молочного стада підприємством отримано приплід — 1 голову. Підприємство оцінює приплід за виробничою собівартістю. Загальна кількість кормо-днів звітнього місяця — 3000. Виробнича собівартість утримання молочного стада звітнього місяця — 45 000 грн.

- Собівартість одного кормо-дня — 15 грн. (45 000 : 3000).
- Виробнича собівартість приплоду 900 грн. (15 x 60).  
Отримання приплоду відображається в бухгалтерському обліку записом

**Дебет 213      Кредит 23 — 900 грн.**

**Приклад 4.** Початкові дані прикладу 3. Тільки приплід оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу – 100 грн. Отже, вартість приплоду становить 800 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано приплід	212	23	800
2	Відображено витрати, понесені від первісного визнання вартості приплоду (900 - 800)	940	23	100

Усі витрати на утримання і вирощування молодняка тварин (виробнича собівартість, яка визначається згідно з П(С)БО 16) обліковуються на рахунку 23 «Виробництво» до моменту переведення молодняка до основного стада, де він починає давати сільськогосподарську продукцію та/чи додаткові біологічні активи. Такі витрати збільшують собівартість молодняка.

- **Приклад 5.** Початкові дані прикладів 3 та 4. Витрати звітного періоду на утримання та вирощування молодняка (зарплата з нарахуваннями працівників, амортизація необоротних активів, послуги сторонніх організацій тощо) становили 1000 грн. На кінець звітного періоду справедлива вартість молодняка, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, становила 2000 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Визнано витрати	23	66, 65, 13, 63	1000
<b>Варіант 1. Облік за первісною вартістю</b>				
2	Збільшено вартість молодняка	213	23	1000
<b>Варіант 2. Облік за справедливою вартістю</b>				
3	Збільшено вартість молодняка (2000 - 800)	212	23	1200
4	Відображено дохід від зміни вартості молодняка (1200 -1000)	23	710	200



- Якщо тварини починають давати сільськогосподарську продукцію, їх переводять до складу основного стада.
- Отримана сільськогосподарська продукція оприбутковується на рахунку **27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»:**

Дебет 27 Кредит 23 — за виробничою собівартістю чи за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

- В останньому випадку різниця між собівартістю і справедливою вартістю відображається записом:  
**Дебет 940 Кредит 23** (якщо собівартість вища за справедливу вартість)

чи

**Дебет 23 Кредит 710** (якщо справедлива вартість вища за собівартість).

- Як правило, протягом звітного періоду одночасно отримують **основну, побічну продукцію і додаткові біологічні активи**. Тому всі витрати потрібно розподіляти між ними.
- Для з'ясування цього питання слід звернутися до Методичних рекомендацій № 132. **Залежно від виду продукції і додаткових біологічних активів застосовується певний алгоритм розподілу витрат.**

**Приклад 6.** Підприємство утримує молочне стадо великої рогатої худоби. За звітний період:

- витрати на утримання стада (витрати кормів, зарплата з нарахуваннями працівників, послуги інших організацій тощо) становили 50 000 грн., крім того ПДВ — 1000 грн.;
- отримано одну голову приплоду, виробнича собівартість якого 900 грн.;
- отримано гній, нормативна собівартість якого 3000 грн.;
- отримано молоко – виробнича собівартість 46100 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Визнано витрати на утримання стада	23	208, 27, 63, 65, 66	50 000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	63	1000
3	Отримано приплід	213	23	900
4	Оприбутковано гній	27	23	3000
5	Оприбутковано молоко	27	23	46 100

У випадку продажу довгострокових біологічних активів такі операції відображаються в бухгалтерському обліку у загальновстановленому порядку, прийнятому для операцій з продажу.

Те саме (застосовується відповідний загальновстановлений порядок обліку) стосується інших варіантів вибуття активів — загибелі, забою, пошесті тощо.

**Приклад 7.** Підприємство продало тварин за 36 000 грн., у тому числі ПДВ — 6000 грн. З них обліковувалося у складі:

- довгострокових біологічних активів (основного стада) за первісною вартістю на момент продажу — 25 000 грн., накопичена амортизація — 8000 грн.;
- поточних біологічних активів за первісною вартістю — 4000 грн.
- Кошти від продажу надійшли на поточний рахунок підприємства.

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Включено до групи вибуття тварин на дату прийняття рішення про продаж (25 000 - 8000)	286	164	17 000
2	Списано накопичену амортизацію	134	164	8000
3	Продано тварин	361	712	36 000
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	6000
5	Віднесено на фінансові результати дохід від продажу	712	791	30 000
6	Списано собівартість проданих тварин	943	286 213	17 000 4000
7	Віднесено на фінансові результати собівартість реалізації (17 000 + 4000)	791	943	21 000
8	Отримано кошти від продажу	311	361	36 000



При реалізації сільськогосподарської продукції застосовується загальновстановлений порядок, прийнятий для відображення операцій з продажу продукції.

**Приклад 8.** Фермерське підприємство продає молоко переробному підприємству за 96 000 грн., в тому числі ПДВ — 16 000 грн. Виробнича собівартість молока складає 46100 грн. Кошти від продажу надходять на поточний рахунок підприємства.

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Продано молоко	361	701	96 000
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	16 000
3	Віднесено на фінансові результати дохід від продажу	701	791	80 000
4	Списано собівартість проданого молока	901	27	46 100
5	Віднесено на фінансові результати собівартість реалізації	791	901	46 100
6	Отримано кошти від продажу на рахунок підприємства	311	361	96 000

## Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>		