Міністерство освіти і науки України

Державний торговельно-економічний університет

Вінницький торговельно-економічний інституту

Кафедра обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Облік і аналіз біологічних активів підприємств аграрного сектору

(за матеріалами селянського фермерського господарства «ОДАЯ», с. Пеньківка Жмеринський район Вінницька область)

Здобувача вищої освіти
ІІ курсу, групи ОБО-21з(м),
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми
«Облік і оподаткування»
заочної форми навчання _____ Аліни ЛИТВИНЕНКО
підпис

Науковий керівник
канд. екон. наук, доцент _____ Тетяна КИТАЙЧУК
підпис

Гарант освітньої програми
канд. екон. наук, доцент _____ Тетяна КИТАЙЧУК
підпис

Вінниця 2023

ЗМІСТ

ВСТУП		3
РОЗДІЛ 1	Теоретичні основи організації обліку та аналізу біологічних активів	5
1.1.	Економічна сутність біологічних активів як об’єкта обліку, науково-практичні підходи до їх класифікації	5
1.2.	Характеристика виду діяльності та організаційно-економічна характеристика СФГ «ОДАЯ»	12
РОЗДІЛ 2	Організація та методика обліку біологічних активів у підприємствах аграрного сектору	17
2.1.	Сучасний підхід до первісного визнання та оцінки біологічних активів	17
2.2.	Проблеми відображення біологічних активів в обліку та фінансовій звітності та шляхи їх вирішення	24
РОЗДІЛ 3	Аналітичне забезпечення управління біологічними активами	41
3.1	Інформаційне забезпечення, завдання і методика проведення аналізу біологічних активів	41
3.2	Аналіз структури та динаміки біологічних активів на підприємстві	45
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		51
ДОДАТКИ		59

ВСТУП

За всіма показниками агробізнес виходить досить прибутковим і має хороші можливості, експортний потенціал. Україна залишається лідером продажу органіки в Європу і її виробничий потенціал тільки зростатиме. Агросектор – драйвер, точка росту, перспективна сфера економіки, потенційне джерело залучення інвестицій в Україну.

В сільськогосподарських підприємствах важливим об'єктом дослідження слугують поточні біологічні активи рослинництва, які є основою всього виробництва. Теоретичні та методологічні аспекти обліку та аналізу біологічних активів досліджували такі вчені-економісти, як: М. М. Брик, С. Ф. Голов, В. М. Жук, Т.Г. Китайчук, Л.А. Майстер, О.В. Коваль, В. Б. Моссаковський, С. О. Олійник та ін.

Вченими розглянуті питання визнання, класифікації біологічних активів, організації їх обліку, однак залишається багато невирішених питань, пов'язаних з їх формуванням (оцінкою, визнанням, обліковим відображенням, управлінням тощо). Окремі проблеми виникають при відображенні таких активів суб'єктами малого бізнесу, використання біологічних активів при виробництві органічної продукції.

Метою дослідження є удосконалення теоретичних та методологічних основ бухгалтерського обліку і аналізу біологічних активів у підприємствах аграрного сектору.

Досягнення мети дослідження зумовило формулювання наступних завдань:

- охарактеризувати сутність, специфіку та характерні риси біологічних активів аграрних підприємств у сучасних умовах з метою подальшого удосконалення їх класифікації, організації та методики обліку і аналізу;
- використовуючи системний підхід окреслити характерні особливості нормативно-правового забезпечення визнання, оцінки та обліку біологічних активів;
- розглянути з метою подальшого удосконалення систему

інформаційного забезпечення управління біологічними активами;

- висвітлити особливості відображення біологічних активів в обліку та фінансовій звітності;
- дослідити інформаційне забезпечення і методику проведення аналізу біологічних активів;
- провести аналіз структури та динаміки біологічних активів на підприємстві;
- - запропонувати механізм удосконалення організації обліку та аналізу біологічних активів аграрних підприємств рослинництва.

Об`єктом дослідження є операції з біологічними активами, що виникають в процесі здійснення господарської діяльності аграрних підприємств при вирощуванні продукції рослинництва. Основні дослідження проводилися на матеріалах СФГ «ОДАЯ».

Предметом дослідження є сукупність організаційних та теоретико-методичних основ бухгалтерського обліку і аналізу поточних біологічних активів рослинництва.

При дослідженні використані законодавчі акти України, нормативні документи, роботи провідних вчених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, семінарів. Інформаційною базою також стала фінансова та статистична звітність СФГ «ОДАЯ».

Результати дослідження будуть корисними для підприємства, а також для його потенційних користувачів.

Під час дослідження були застосовані загальнонаукові та спеціальні методи наукового дослідження, зокрема: синтезу, аналізу, індукції, дедукції, абстрагування, узагальнення та наукової абстракції, методи наукової абстракції, методи порівнянь та узагальнень, метод групування, факторний аналіз, методи економіко-математичного моделювання, графічний метод.

Основні положення кваліфікаційної роботи знайшли відображення у статтях, наукових доповідях та під час обговорень.

.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність біологічних активів як об’єкта обліку, науково-практичні підходи до їх класифікації

Аграрний сектор є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовуються також природні ресурси: земля та живі організми.

Основна частина доходу підприємств аграрного сектору формується за рахунок операцій з біологічним активами (реалізація, біологічні перетворення та трансформація), що вимагає детального вивчення особливостей їх обліку.

Термін «біологічний актив» залучений з міжнародної практики і до 2005 року офіційно в нормативній термінології не використовувався. Затвердження П(С)БО 30 «Біологічні активи» [42] дало поштовх активному дослідженню біологічних активів. Тому варто в першу чергу охарактеризувати сутність даної категорії, враховуючи результати наукових досліджень.

Щодо визначення сутності біологічних активів як об’єкта обліку нині в наукових колах встановлено відносний баланс – певна група науковців визнає, що тлумачення сутності біологічних активів, надане П(С)БО 30, повною мірою розкриває їхню сутність, а інша група трактує сутність біологічних активів, виходячи з власної позиції. Так, О. Качмар виділяє два підходи до тлумачення сутності біологічних активів – системний (філософський) та несистемний (видовий). З погляду системного підходу, «біологічні активи – це активи у формі тварин або рослин, створені в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів або інших активів», а з позиції видового підходу «біологічні активи – це тварини і рослини,

що є результатами минулих процесів біологічної трансформації, що визнаються і контролюються підприємством, можуть бути використані в його діяльності або передані у використання іншим для отримання економічної вигоди, а їхня вартість може бути достовірно визначена» [24, с. 625].

Необхідно зауважити, що тлумачення сутності об'єкта обліку можна розглядати із загальноекономічної та специфічної бухгалтерської позиції. Із загальноекономічної позиції визначення поняття «біологічний актив», надане МСБО 41 «Сільське господарство» [40], свою функцію загалом виконує і пояснює, які саме активи належать до категорії біологічних. Але з погляду професійного бухгалтера таке тлумачення має надмірно узагальнюючий зміст, оскільки до категорії біологічних активів включає, по суті, будь-яку рослину або тварину, хоча, як відомо, не всі рослини і тварини мають стосунок до сільськогосподарської діяльності.

Відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство», біотрансформація забезпечує наступні результати: зміна активів через зростання (збільшення кількості або підвищення якісних характеристик тварин або рослин), дегенерація (зниження кількості або погіршення якісних властивостей тварини або рослини), відтворення (створення нових живих тварин або рослин) і виробництво сільськогосподарської продукції [40]. Отже, вважаємо за необхідне розглядати біологічні активи та біологічні перетворення через призму еколого-орієнтованого виробництва.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» надає більш детальне визначення сутності цього терміну і чіткіше відображає зв'язок рослин і тварин як об'єкта обліку із сільськогосподарською діяльністю, де ключовим критерієм є можливість одержання від живих істот сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів або інших економічних вигід. Такі активи відображають в обліку на відповідних бухгалтерських рахунках 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи».

З іншого боку, підприємство може мати рослини і тварин, які ним використовуються з дослідницькою, навчальною, господарською та іншими

цілями. При цьому вважається, що такі живі істоти не приносять сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. В обліку такі активи відносять до складу основних засобів підприємства і відображають на відповідних субрахунках рахунку 10 «Основні засоби».

Але зазначені активи можуть приносити економічні вигоди в інший спосіб – наприклад, службові собаки, охороняючи територію підприємства, запобігають здійсненню крадіжок і сприяють збереженню його матеріальних цінностей; продаж племінного молодняка високопородних службових собак або тварин, що утримуються в зоопарках, також може принести значні доходи. Крім того, будь-яка рослина або тварина перебуває в стані біологічних перетворень протягом свого життя.

Тому, на нашу думку, будь-яка рослина або тварина, яка перебуває на балансі підприємства, є біологічним активом. Цей термін має більш широкий зміст, ніж визначений у П(С)БО 30, і має відношення не тільки до сільськогосподарської діяльності, а й загалом до господарської діяльності підприємств різних галузей.

При цьому рослини і тварини мають відображатися у складі біологічних активів на відповідних бухгалтерських рахунках, а не у складі основних засобів. О. Качмар зазначає, що визначення сутності біологічних активів має бути більш широким і повинно враховувати те, що до складу біологічних активів можуть входити також риба, птиця та бджоли, які не належать до категорії тварин. Погоджуючись із цією думкою, вважаємо, що під час визначення сутності біологічного активу слід застосувати вираз «живий організм» [24, с. 626].

Для більш точного розуміння поняття «біологічний актив» проаналізуємо додатково ще і погляди різних науковців (табл. 1.1)

Отже, у сучасній літературі економічного характеру більшість вчених трактують біологічні активи як живі істоти, організми, явище життя, біологічні ресурси. Проте єдиний підхід до трактування сутності біологічних активів відсутній. На основі ретельного критичного вивчення та виведення використаної термінології ми пропонуємо наступне визначення біологічного активу. Біологічні

активи – це сукупність біологічних ресурсів, які виникають під час біологічної трансформації та які надійно оцінюються, контролюються та ідентифікуються суб'єктом господарювання. Сільськогосподарська продукція та/або інші засоби, здатні виробляти наявні та додаткові біологічні ресурси та забезпечувати економічні вигоди.

Таблиця 1.1 – Визначення змісту категорії «біологічний актив»

Джерело	Визначення
П(С)БО 30 [42]	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
МСБО 41 [40]	Біологічний актив – це жива тварина або рослина Авторські визначення біологічних активів
Богданюк О.В. [3]	На макрорівні: біологічні активи – це частина національного багатства країни, на які встановлено право власності та які реалізують свої функції: ресурсну, екологічні послуги, забезпечення продовольством та підвищення добробуту населення
	На мікрорівні: біологічні активи – природні ресурси які використовуються в сільському господарстві, контролюються підприємством,здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції
Єрмолаєва М.В.[16, с.129]	Біологічні активи – це будь – яка рослина або тварина, яка перебуває на балансі підприємства.
Жук В.М. [17]	Біологічні активи – живі організми (тварини та рослини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигід
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [18]	Актив біологічний – 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
Замула І.В., Черевко Л.П. [19, с. 624]	Біологічні активи – це живі організми, що використовуються у сільськогосподарській діяльності та є ресурсами аграрних підприємств, здатні в процесі кількісних та якісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
Сук Л.К., Сук П.Л. [64]	Біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів
Кузьмович П.М. [30]	Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів,що достовірно оцінені,контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи,а також приносити в іншій спосіб економічні вигоди

Джерело: узагальнено автором

Одним із методів пізнання, дослідження, вивчення об’єктів чи явищ є їх класифікація, тобто поділ на класи на основі визначених загальних ознак об’єктів і закономірностей зв’язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об’єкта. Від того, наскільки правильно визначено класифікаційні ознаки об’єкта, залежить порядок його обліку [4, с. 21]

Класифікація, так як і сутність біологічних активів, немає єдиного шаблону. Науковці виділили досить широкий спектр класифікаційних ознак, які необхідно узагальнити.

Для цілей бухгалтерського обліку біологічних активів Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку біологічних активів передбачена наступна класифікація біологічних активів (рис. 1.1), в основу якої покладено дві основні ознаки: галузь аграрного виробництва (рослинництво та тваринництво) і термін корисного використання (довгострокові та поточні).

Рисунок 1.1 – Класифікація біологічних активів [34]

Такий підхід є доречним, виходячи з того, що технологія виробництва продукції рослинництва та тваринництва, а також біологічні активи, які беруть в

них участь, абсолютно різні. Така класифікація біологічних активів є прийнятною для ведення бухгалтерського обліку, але потребує певного уточнення з урахуванням результатів досліджень вчених та вимог облікової практики. С.Ф. Голов, спираючись на МСФЗ 41 «Сільське господарство», у дослідженні методології оцінки біологічних активів за справедливою вартістю пропонує включити до класифікації споживані та плодоносні біологічні активи [11; с. 87].

За ступенем досягнення біологічним активом плодоносного стану на момент звітування, або, іншими словами, здатність приносити економічні вигоди на дату балансу, біологічні активи поділені на зрілі та незрілі.

До незрілих довгострокових біологічних активів відносять біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості. Всі інші біологічні активи є зрілими. Споживані біологічні активи – це такі біологічні активи, з яких збирають урожай у вигляді сільськогосподарської продукції або які продають як біологічні активи (худоба, призначена для виробництва м’яса; худоба, яку утримують з метою продажу; риба в рибгоспах; зернові; ліс, що вирощується для отримання деревини). Плодоносні біологічні активи – це всі біологічні активи, інші, ніж споживані (худоба для отримання молока, виноградники, фруктові дерева) [11; с. 89].

На рис. 1.2 подано класифікацію біологічних активів (на рис. - БА) (за Бондарєвою Т.Г.) з виділенням найважливіших класифікаційних ознак.

Пропонується доповнити існуючу класифікацію біологічних активів класифікаційною ознакою – за процесом біологічних перетворень. За процесом біологічних перетворень біологічні активи можна поділити на основні та додаткові.

У тваринництві, наприклад, основними є тварини основного стада, тобто продуктивні тварини, які систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи. Додаткові ж біологічні активи – це біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень. До них відносять

приплід. У бджільництві основними є сім'ї бджіл, а додатковими – нові рої, у риборозведенні, відповідно, риба та матеріал для розведення риби. У рослинництві прикладом основних біологічних активів можуть бути виноградники, а додатковими – чубуки.

Рисунок 1.2 – Узагальнена класифікація біологічних активів [4, с.24]

Розробка наукової проблематики щодо трактування економічної сутності біологічних активів та їх класифікації сприяє створенню теоретичних основ досліджуваного напряму з широким розглядом практичних аспектів. Дане питання потребує більш ґрунтовного дослідження, оскільки це дає змогу правильно організувати аналітичний і синтетичний облік біологічних активів та сприяє повному розкриттю інформації про їх наявність та рух.

Для ефективного опису біологічних активів важливо мати чітке розуміння їх економічного змісту та класифікації з нормативної та наукової точки зору. За результатами дослідження поняття біологічних активів можна зробити висновок, що ця категорія є однією з найважливіших у господарській діяльності сільськогосподарських підприємств.

Досліджуючи класифікацію біологічних активів, можна виділити декілька проблемних ситуацій. Класифікація — це групування об'єктів дослідження за певними ознаками. Найпоширенішою класифікацією біологічних активів у бухгалтерському обліку є строк корисного використання. Поділ оборотних і необоротних біологічних активів, що використовуються в балансі. Особливістю цієї класифікації є метод оцінки біологічних активів, оскільки існує два різних варіанти оцінки: за справедливою вартістю та первісною вартістю. Важливо класифікувати довгострокові біологічні активи на активи, що амортизуються, і активи, що не амортизуються. Ми вважаємо, що всі довгострокові біологічні активи повинні амортизуватися незалежно від їх вартості.

Запропонована класифікація біологічних активів може бути використана сільськогосподарськими підприємствами та дозволяє правильно організувати комплексно-аналітичний облік та сприяє всебічному розкриттю інформації про всі аспекти наявності та руху суб’єктів біологічних активів у суб’єктів господарювання.

1.1. Характеристика виду діяльності та організаційно-економічна характеристика СФГ «ОДАЯ»

Селянське фермерське господарство «ОДАЯ» (далі – СФГ «ОДАЯ») було створене на підставі Закону України «Про фермерське господарство» 27 січня 2001 року. Основним видом діяльності підприємства є вирощування продукції рослинництва. У Статуті СФГ «ОДАЯ» (додаток А) наведено повний перелік

видів діяльності, які може здійснювати підприємств, відповідно до класифікації видів економічної діяльності.

Місцезнаходження ліцею: 23521, Вінницька область, Жмеринський район, село Пеньківка, вулиця ОДАЯ, будинок 2. Безпосереднє керівництво СФГ «ОДАЯ» здійснює його керівник Литвиненко Олена Віталіївна, повноваження якого визначаються законодавством і Статутом.

Селянське (фермерське) господарство є юридичною особою, має самостійний баланс і діє на основі повного господарського розрахунку і самофінансування. СФГ «ОДАЯ» від свого імені укладає договори; набуває і здійснює майнові та особисті немайнові права і несе обов'язки; може бути позивачем і відповідачем у господарському або третейському суді; відкрило розрахунковий, валютний та інші рахунки в установах банків; має печатку, штампи та інші реквізити зі своїм найменуванням.

Розвиток виробництва продукції рослинництва значною мірою визначається інноваційним розвитком аграрного сектору економіки й досягнутою ефективністю виробництва. Рослинницька галузь є важливою для сільського господарства, оскільки впливає на стан продовольчої безпеки країни та є сировинною базою для розвитку більшості агропродовольчих підкомплексів. СФГ «ОДАЯ» зацікавлене в інноваціях, завдяки яким вони можуть здобути певні конкурентні переваги – унікальність нового продукту, зниження виробничих витрат, поліпшення якості продукції тощо.

У 2023 році ммалі господарства та агрохолдинги на Вінниччині відмовились від кукурудзи через дорогу сушку, технологію вирощування та відсутність привабливої ціни, натомість фермери Вінниччини збільшили площі під соняшником. СФГ «ОДАЯ» не займається виробництвом продукції, а вирощує пшеницю, соняшник, сою та яблука.

Проаналізуємо основні фінансово-господарські показники СФГ «ОДАЯ» за період 2018-2022 рр. (Додаток Б).

Чистий дохід від реалізації продукції впродовж аналізованого періоду збільшився на 1687,5 тис.грн. або на 45,72%. Найбільший дохід підприємство

отримало у 2021 р. та у 2020 р., що пов'язано зі збільшенням господарських угідь.

Собівартість реалізованої продукції теж збільшилася впродовж 2018-2022 р. на 1945,7 тис.грн., на 52,34%. Найбільше було реалізовано продукції у 2022 р. – 4786,2 тис.грн. Слід звернути увагу на збитковість підприємства у 2021 р., збиток склав 235,4 тис. грн.

На рис. 1.3 бачимо, що зростання чистого доходу від реалізації продукції не завжди прямо впливає на збільшення прибутку підприємства.

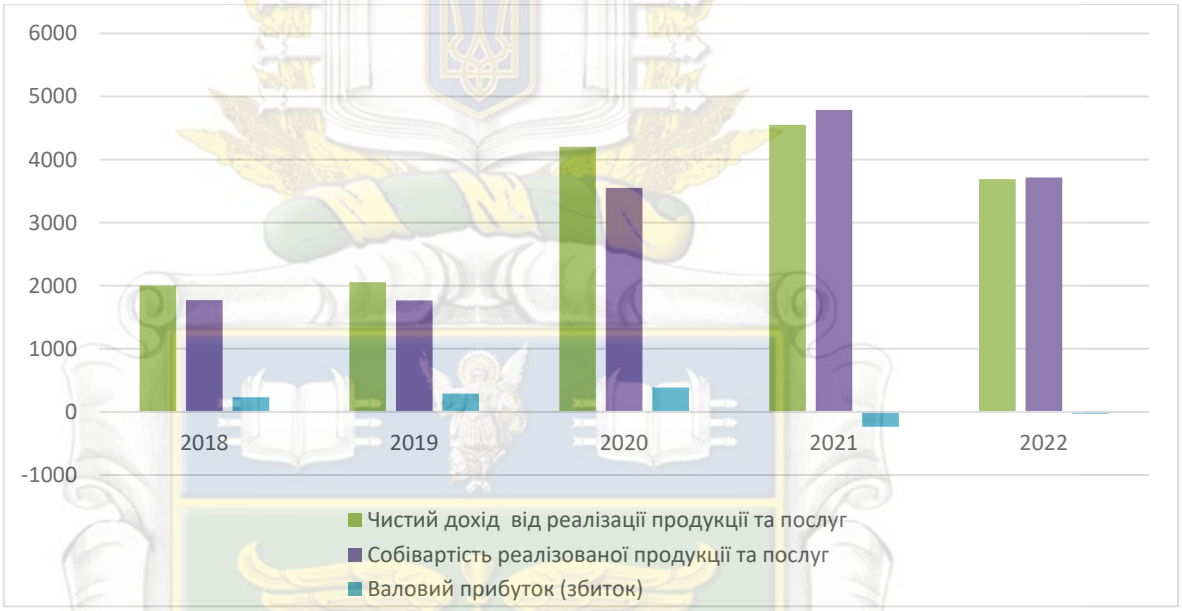

Рисунок 1.3 – Динаміка доходів і витрат СФГ «ОДАЯ» за 2018-2022 рр., тис.грн

Варто зазначити, що всі показники фінансово-господарської діяльності досліджуваного господарства представлено у річній фінансовій звітності за 2018-2022 рр. (Додатки В, Г, Д).

Оскільки типова форма розпорядчого документа про облікову політику законодавчо не встановлена, він розробляється в найбільш зручному для підприємства вигляді, ураховуючи передусім власні інтереси та специфіку господарської діяльності. У СФГ «ОДАЯ» сформований Наказ про облікову політику та представлений в додатку Е.

У СФГ «ОДАЯ»» бухгалтерський облік ведеться згідно з Планом рахунків та інструкцією по застосуванню плану рахунків, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291 [53]. Облікова політика

застосовується таким чином, щоб фінансові звіти повністю відповідали вимогам П(С)БО. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності проводиться по принципу нарахування [43]. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності згідно із Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» перед складанням річної звітності проводиться інвентаризація згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань №879 [56].

На даний момент СФГ «ОДАЯ» подає скорочену фінансову звітність.

Особливості облікової політики аграрних підприємств визначаються наявністю специфічних облікових об'єктів – біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Вони можуть оцінюватися різними методами. Тому з-поміж можливих СФГ «ОДАЯ» має обрати найбільш прийнятний для себе метод.

Слід зауважити і врахувати при розробці облікової політики, що в рослинництві справедливу вартість поточних біологічних активів встановити досить складно, адже галузь залежить від природно-кліматичних факторів, які досить важко спрогнозувати для визначення справедливої вартості. Тому зазвичай така вартість не встановлюється. Крім того, сьогодні на ринку сільгосподарської продукції спостерігаються коливання цін (зараз це відчувається особливо гостро). Через це чимало підприємств застосовує планову собівартість із коригуванням наприкінці року до рівня фактичної.

Якщо підприємство все-таки вирішило обліковувати біологічні активи за справедливою вартістю, то доцільно створити спеціальну комісію за розпорядженням керівника господарства. На членів комісії покладаються обов'язки зі збирання інформації для формування бази та обґрунтування визначення справедливої вартості біологічних активів. Число і кількісний склад таких комісій залежить від розміру господарства, кількості об'єктів обліку і виробничої необхідності. Склад і напрямки діяльності комісій (оцінка довгострокових і поточних біологічних активів рослинництва/тваринництва і т.

д.) необхідно визначити в наказі про облікову політику. У невеликих господарствах функції цих комісій можуть виконувати постійно діючі комісії з інвентаризації, про що також слід зазначити в наказі про облікову політику.

Для того, щоб не перевантажувати наказ про облікову політику зайвою інформацією в СФГ «ОДАЯ» відображені лише ті положення обліку, щодо яких у НП(С)БО передбачена багатоваріантність методів і процедур. У наказі також наводяться лише ті правила обліку, якими підприємство керується у своїй діяльності. У випадку розширення видів діяльності вносяться зміни на початку звітного року.

Стосовно біологічних активів облікова політика змінювалася у 2018 році внаслідок внесення змін до законодавчої бази стосовно методики обліку довгострокових біологічних активів садівництва, які зі складу ДБА переводилися до основних засобів. Зміна статусу активів – не що інше, як зміна облікової політики. Адже згідно з п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» однією з причин зміни облікової політики саме і є зміна вимог органу, який затверджує П(С)БО.

Запровадження нових облікових методів плодоносних багаторічних насаджень передбачає недійсність раніше встановлених. Тому підприємство має скасувати ті, що застосовувалися раніше і затвердити наказом про облікову політику відповідні нові методи.

І оскільки у практичній діяльності багаторічні насадження оцінюються саме за первісною вартістю, адже активний ринок таких активів не існує, то в разі здійснення відповідних коригувань у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності має місце перспективний принцип. Він означає, що немає необхідності в перерахунку попередніх фінансових звітів і не потрібно перераховувати сумарний ефект від змін в обліковій політиці у Звіті про фінансовий результат (Звіті про сукупні доходи) та Звіті про власний капітал. Адже зміни не торкаються показників нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) (п. 13 П(С)БО 6).

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У ПІДПРИЄМСТВАХ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

2.1. Сучасний підхід до первісного визнання та оцінки біологічних активів

Організація обліку на сільськогосподарських підприємствах має певні особливості, які в першу чергу пов'язані із технологією вирощування біологічних активів та продукції рослинництва та тваринництва, що є основою саме даної галузі народного господарства. В контексті сучасних підходів до бухгалтерського обліку важливу нішу займають біологічні активи та операції з їх біологічними перетвореннями, що розширює склад об’єктів бухгалтерського обліку [51, с. 54].

Біологічним активом може бути визнана будь-яка рослина або тварина, на утримання та/або вирощування якої спрямована діяльність підприємства. Тобто процес якісних і кількісних змін біологічних активів контролюється і управляється підприємством. Це є ключовим моментом при визнанні біологічних активів. Критерії визнання біологічних активів представимо на рис. 2.1.

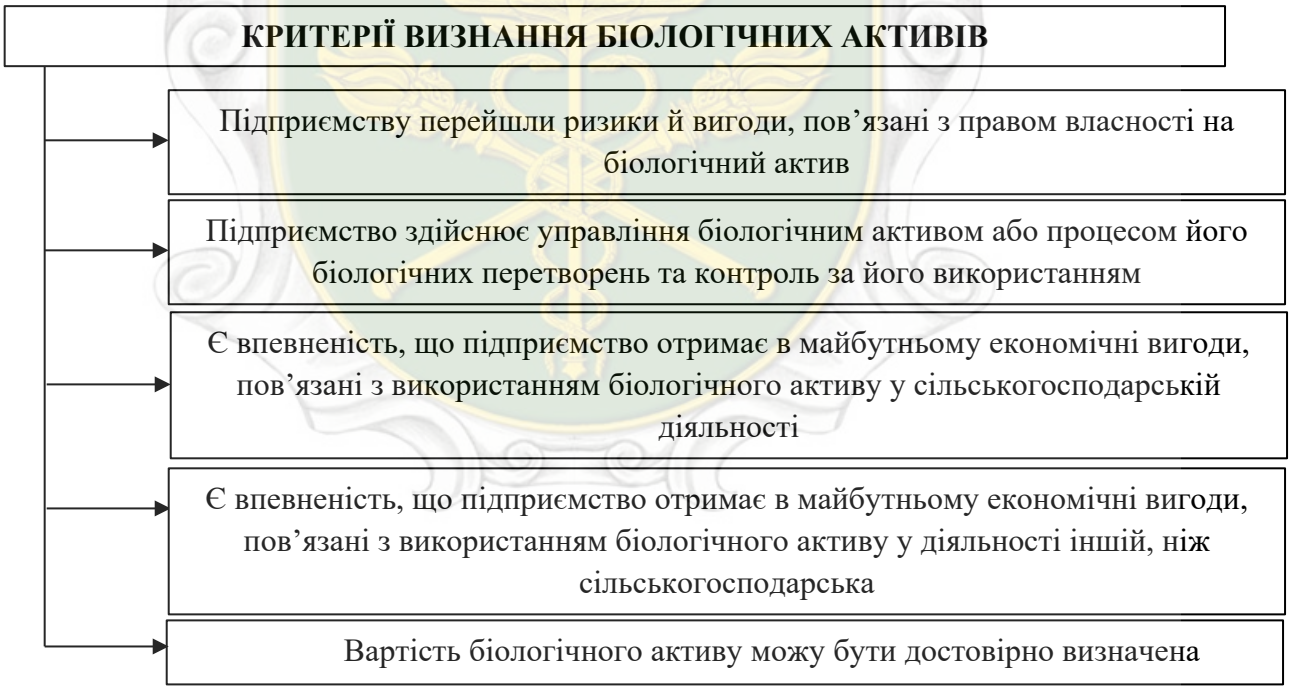

Рисунок 2.1 – Критерії визнання біологічних активів

Важливою проблемою в обліку біологічних активів та продукції сільськогосподарського виробництва є оцінка, яку регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Сільськогосподарська продукція та біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справдливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [42].

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Визначення справедливої вартості ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати сільськогосподарську продукцію. Сільськогосподарську продукцію та біологічні активи оцінюють з урахуванням її якості.

П. Л. Сук стверджує, що «у зв'язку із значним коливанням справедливої вартості та невизначеністю джерел її одержання у підприємств виникає можливість фальсифікувати облікову інформацію, що суперечить принципам і природі бухгалтерського обліку» [64, с. 48].

Моссаковський В. виділяв основні недоліки оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, а саме:

– ринкові ціни не стабільні, тому виникають проблеми щодо обґрунтованості визначення результатів діяльності у динаміці;

– виникає низка моментів відносно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і її якість невідома [39, с. 55].

Протилежну думку відстоює С. Ф. Голов, який переконує, що «оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства» [41, с. 188].

Оцінка сільськогосподарської продукції та біологічних активів за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами. Обтяжливим вважається контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів здійснюється за: останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство); ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість; додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію. Некондиційна сільськогосподарська продукція за відсутності активного ринку на такі активи, може оцінюватися виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.

Наприклад, зернові відходи оцінюються за вартістю зерна виходячи з його вмісту у зернових відходах; цукрові буряки, забраковані при кагатуванні та розкритті кагатів, дрібна і пошкоджена картопля та овочі, використані для годівлі тварин, відходи, одержані на збиранні насіння баштанних та овочевих культур, падалиця можуть оцінюватися за справедливою вартістю коренів кормових буряків. Побічна сільськогосподарська продукція (солома, гичка, стебла кукурудзи і соняшнику, капустяного листя тощо) за умови відсутності для неї активного ринку може бути оцінена за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами.

За час, що минає, окремі теоретичні та практичні проблеми, що виникли в обліку сільськогосподарської діяльності, поступово знайшли своє вирішення, але багато питань потребують додаткового обговорення і пошуку шляхів їх вирішення. Так, Н. Канцедал [23, с. 43] зазначає, що донині актуальною

проблемою залишається вибір методу оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату балансу. Відповідно до п. 7 П(С)БО 30 біологічний актив, який придбано або одержано підприємством, зараховують на баланс за 19 первісною вартістю, яка визначається згідно П(С)БО 7 або П(С)БО 9 залежної від типу біологічного активу.

Одночасно п. 10 П(С)БО 30 визначається, що на дату проміжного та річного балансу біологічні активи відображають за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, крім тих активів, справедливу вартість яких визначити неможливо. Крім того, сільськогосподарська продукція, одержана від виробництва, також має відображатися в обліку за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу відповідно до п. 12 П(С)БО 30.

Методика визначення справедливої вартості за відсутності активного ринку представлена на рис. 2.2.

Рис. 2.2 - Визначення справедливої вартості за відсутності активного ринку [51]

Ж. Труфина проводить порівняльний аналіз методів формування справедливої вартості біологічних активів згідно П(С)БО 30 та МСФО 41 і робить висновок, що Україна повністю прийняла міжнародний досвід щодо визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва. При цьому базовим методом є метод аналогів. Однак автор зазначає, що застосування

саме справедливої вартості для оцінки біологічних активів на дату балансу не дає можливості бухгалтерському обліку в повному обсязі виконувати свої функції, оскільки при цьому виникає можливість маніпулювати вартістю. Автор вважає за необхідне розроблення та запровадження окремого стандарту, присвяченого розкриттю сутності оцінки за справедливою вартістю [66, с. 208].

На нашу думку, оцінка біологічних активів за справедливою вартістю може застосовуватися в управлінському обліку СФГ «ОДАЯ» для відображення їхньої вартості на дату балансу або визначення ринкової вартості для потреб адміністрації підприємства або його власників. У фінансовому обліку слід застосовувати оцінку виключно за первісною вартістю, яка відображає фактичні витрати на придбання або створення відповідних об'єктів.

Із необхідністю застосування справедливої вартості як методу оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції тісно пов'язане питання формування в обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів підприємство унаслідок здійснення сільськогосподарської діяльності отримує доходи або витрати.

Їх визначають шляхом порівняння суми фактичних витрат на біологічні перетворення та справедливої вартості сільськогосподарської продукції, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу (п. 7.1). Отримані доходи відображають у складі інших операційних доходів (субрахунок 710), а визначені витрати – у складі інших операційних витрат (субрахунок 940).

Т. Остапенко зазначає, що такий обліковий прийом сприяє штучному збільшенню операційних доходів або витрат сільськогосподарського підприємства і може суттєво викривлювати загальну картину формування фінансового результату діяльності аграрного підприємства [48, с. 851]. З метою запобігання відображення в обліку доходів або витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів автор пропонує продукцію, отриману від виробництва в сільському господарстві, вважати напівфабрикатом, оскільки вона потребує подальшої доробки і

доведення до кондиційного стану. Таку продукцію автор пропонує відображати на окремих субрахунках рахунку 25 «Напівфабрикати» й оприбутковувати її за фактичною собівартістю. На нашу думку, такий підхід може бути застосований на підприємствах, які мають повний цикл виробництва – від вирощування сільськогосподарських культур або виробництва тваринницької продукції до виробництва кінцевих продуктів харчування. У такому разі дійсно оприбутковану від виробництва сільськогосподарську продукцію можна вважати напівфабрикатом, який підлягає подальшій переробці на виробничих потужностях підприємства. Якщо повний цикл на підприємстві не передбачений, то продукція, одержана від урожаю, є сільськогосподарською продукцією і має відображатися на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». При цьому під час оприбуткування продукції від виробництва (відокремлення продукції від біологічного активу) сільськогосподарське підприємство не отримує додаткових доходів та не несе витрат операційної діяльності.

До проблем і недоліків оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю також треба віднести наступні:

1) трудомісткість та складність визначення справедливої вартості;

2) необхідність визначення собівартості для подальшого порівняння її із справедливою вартістю та відображення в обліку різниці;

3) визнання в сукупному доході сум перевищення справедливої вартості над собівартістю навіть тих активів, від яких взагалі не передбачається отримання доходу від продажу;

4) недостатність відображення в нормативній базі методичних підходів до оцінки як за собівартістю, так і за справедливою вартістю [50, с. 352].

Треба зазначити, що в Директиві 2013/34/ЄС оцінка за справедливою вартістю вимагається, в першу чергу, для фінансових інструментів, а в МСФЗ 41 «Сільське господарство» здійснено перегляд окремих норм щодо оцінки біологічних активів за справедливою вартістю і скасовано таку оцінку для біологічних активів — носіїв. У результаті поправок довгострокові біологічні активи рослинництва стають предметом вимог визнання та оцінки МСБО 16,

включаючи вибір між моделлю визнання витрат та моделлю здійснення переоцінки для подальшого оцінювання. Плодоносні рослини обліковують у такий самий спосіб, що й створені власними силами об'єкти основних засобів.

Варто зазначити, що оновлена редакція міжнародних стандартів фінансової звітності допомогла вирішити проблему формування джерел капітальних інвестицій на відновлення довгострокових біологічних активів. Оскільки, до оновлення редакції довгострокові біологічні активи мали бути оцінені за справедливою вартістю зменшеною на суму витрат на місці продажу, то на багаторічні насадження не була нарахована амортизація. Відсутність реального грошового фонду на відновлення біологічних активів, суб'єктивне заниження собівартості сільськогосподарської продукції та необ'єктивне визначення фінансових результатів, відволікання частини чистого прибутку на відновлення уже використаних біологічних активів — проблеми, які були вирішені в обліку довгострокових біологічних активів з оновленням міжнародних стандартів.

У МСБОЗ (IAS) 41 «Сільське господарство» вказується, що сільськогосподарська діяльність охоплює широкий спектр видів діяльності: тваринництво, лісівництво, вирощування багаторічних і однорічних культур, садівництво, квітникарство та рибництво, які мають загальні властивості:

– воно контролює актив у результаті минулих подій;

– здатність до зміни – живі тварини і рослини здатні до біологічного перетворення;

– існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цим активом;

– управління змінами, що сприяє біологічному перетворенню шляхом поліпшення або врегулювання умов, що підтримують здійснення процесу;

– справедлива вартість або первісна вартість активу піддається достовірній оцінці;

– оцінка змін: зміна якісних або кількісних показників в результаті біотрансформації оцінюється і відстежується в рамках процесу оперативного управління;

– актив повинен бути використаний в сільськогосподарській діяльності суб’єкта господарювання;

– актив може бути переданий іншим суб’єктам господарювання або прийнятий в оренду.

Таким чином, запровадження в облікову практику СФГ «ОДАЯ» П(С)БО 30 «Біологічні активи» викликало необхідність внесення змін у чинні методики обліку сільськогосподарської діяльності та її специфічних активів. Практичний досвід свідчить про необхідність уточнення трактування сутності терміну «біологічні активи», перегляд окремих позицій П(С)БО 30 щодо застосування справедливої вартості як методу оцінки сільськогосподарської продукції під час її оприбуткування, напрацювання підходів щодо визнання доходів і витрат сільськогосподарської діяльності та, відповідно, визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств.

2.2. Проблеми відображення біологічних активів в обліку та фінансовій звітності та шляхи їх вирішення

Первинний облік господарських операцій є невід’ємною частиною та першоосновою бухгалтерського обліку. Досить жорсткі вимоги щодо якості інформації, що ставляться на сьогодні перед вітчизняним обліком покликані задовольняти потреби користувачів у різного роду економічній інформації для прийняття відповідних рішень. Оскільки отримана облікова інформація повинна бути, насамперед, достовірною, вичерпною, повною та оперативною, то, відповідно, і носії такої інформації – первинні документи мають бути представленими на високому рівні. Саме дотримання всіх вимог щодо складання подібних документів і включає поняття ―якість первинної документації‖.

Актуальним завданням, яке потребує нагального вирішення, є необхідність використання відповідних первинних документів. Н. Канцедал наголошує, що

сьогодні значну проблему створює недосконаліть форм первинних документів, за допомогою яких відбувається відображення результатів біологічних перетворень та зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу [23, с. 29].

Слід зазначити, що нині затверджено низку форм первинних документів, в яких відображається наявність та рух поточних біологічних активів та окремих видів довгострокових біологічних активів. Стосовно витрат на біологічні перетворення використовують типові форми первинних документів з обліку виробничих витрат у сільському господарстві.

На нашу думку, для цілей відображення в обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів облікова служба СФГ «ОДАЯ» може самостійно розробити форми зведених аналітичних документів і затвердити їх відповідним внутрішнім наказом. При цьому в кожному конкретному випадку можливе розроблення таких форм документів, які будуть відображати особливості технологічних процесів виробництва конкретного сільськогосподарського підприємства. Науковий підхід разом із практичним досвідом допоможе винайти компромісне рішення зазначених проблем з тим, щоби бухгалтерська служба аграрного підприємства могла надати користувачу правдиву та об’єктивну інформацію щодо витрат сільськогосподарської діяльності, наявності та руху біологічних активів підприємства, формування собівартості в межах фінансового та управлінського обліку відповідно з вимогами чинного законодавства.

Головний бухгалтер повинен проводити контроль за кожним заповненим документом, що надходить до бухгалтерії підприємства, але нерідко він ігнорує свої прямі обов’язки в цій частині і, тим самим, порушується один з найголовніших принципів бухгалтерського обліку – принцип повноти та достовірності інформації.

Первинні документи, як правило, складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України. Форма бланка документа показує, що в ньому повинне бути записане і визначає послідовність цих записів.

Бланки первинних документів для зручності їх використання мають бути уніфікованими і стандартизованими. Уніфікація – це розробка єдиних Якість складених первинних документів перевіряється за: за формою арифметично по суті господарської операції форм документів для всіх однорідних господарських операцій на підприємствах.

Проте, існують спеціалізовані форми первинних документів, які застосовуються тільки в певній галузі, що відображають специфіку тої чи іншої діяльності. В сільському господарстві, зокрема в рослинництві, до таких документів можна віднести (рис. 2.3):

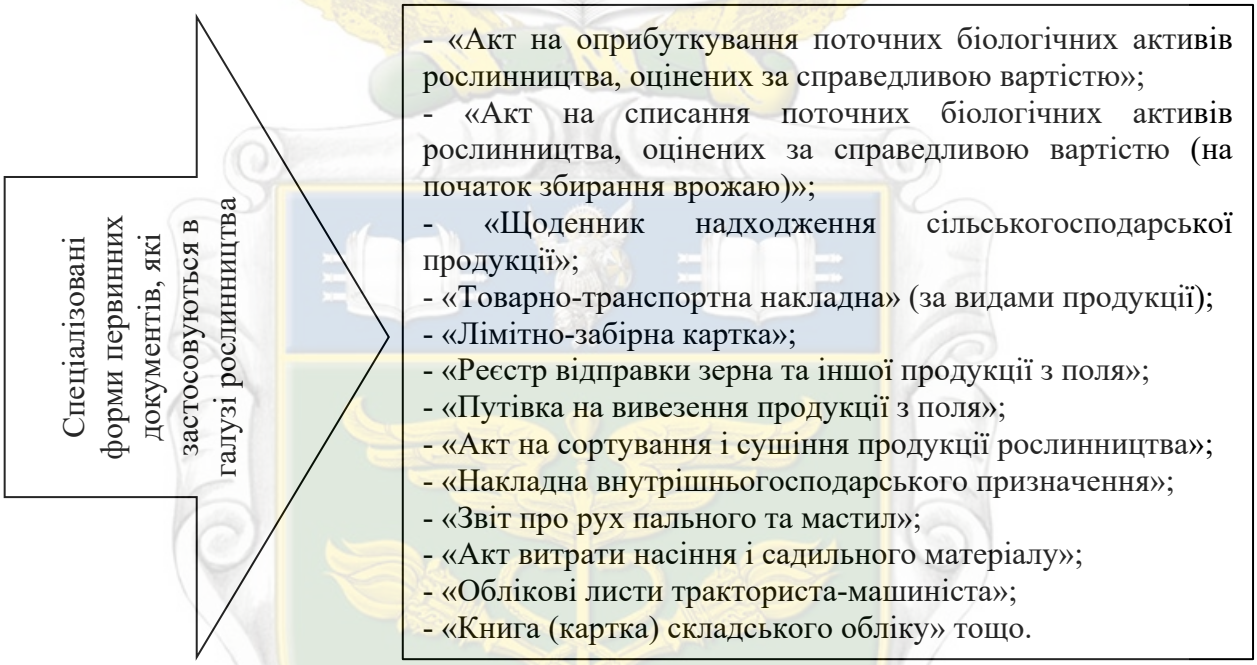

Рисунок 2.3 – Спеціалізовані форми первинних документів, які застосовуються в галузі рослинництва

«Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю» складають для оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва.

Експертною комісією з оцінки визначається справедлива вартість окремо по рослинах (озимі зернові, з них озима пшениця; ярові зернові, з них ячмінь, горох; технічні культури; соняшник, цукровий буряк тощо) або по однорідних групах, які складаються з окремих підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові) чи окремих культурах (пшениця, ячмінь, кукурудза на зерно

соняшник, цукровий буряк, картопля тощо) на певному полі, площі. Вони обліковуються як поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю.

«Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю)», призначений для списання поточних біологічних активів рослинництва на момент збирання врожаю.

В Акті зазначається назва об'єкту обліку, площа в гектарах та справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва. Акт складається та підписується керівником структурного підрозділу та бухгалтером.

Також складається «Путівка на вивезення продукції з поля». До початку збирання бухгалтерія видає кожному комбайнеру потрібну кількість бланків путівок, на кожному з яких зазначено назву господарства. Комбайнер на кожне відправлення зерна від комбайна виписує путівку в 3-х примірниках, де зазначає своє прізвище, ім'я та по батькові, номер відділу, куди відправлено зерно, назву продукції і сорт, номер поля і автомобіля, прізвище водія і бункерну масу зерна. Усе це комбайнер затверджує своїм підписом. Заповнену путівку комбайнер передає водієві, який розписується про одержання зерна на всіх 3-х примірниках. Зерно, що надійшло від комбайнера на тік або до комори господарства, вагар повинен обов'язково зважувати і передавати 2-й і 3-й примірники путівки завідувачу током (комірникові), який залишає у себе для звіту третій примірник, а другий повертає водієві.

«Відомість руху зерна та іншої продукції» має дві частини. У 1-й частині записують залишок зерна на початок дня, загальну кількість зерна, що надійшло і вибуло за день, і залишок його напри кінець дня. Дані про кількість зерна, що надійшло за день, визначають путівками або реєстрами, а про витрати зерна - товарно-транспортними накладними, актами на переробку, сортування і сушіння продукції рослинництва. У 2-й частині відомості підзаголовок «Реєстраційний листок на продукцію, що надійшла і вибула», завідувач током записує кожне зважування, зазначене в реєстрах вивезення зерна з поля.

«Книга (картка) складського обліку» складається для кожної культури і сорту, відводять потрібну кількість сторінок, на яких облічують одержане, відправлене або видане зерно в кілограмах. Підставою для записів у Книгу складського обліку є відомість руху зерна та іншої продукції.

«Табель обліку робочого часу» складається в одному примірнику протягом місяця окремо за виробничими підрозділами і категоріями працюючих.

«Облікові листи тракториста-машиніста» застосовується для обліку робіт тракториста-машиніста протягом 5, 10, 15 днів, тобто залежно від того, як це передбачено планом документообігу. У ньому відображаються виконані роботи під ту чи іншу культуру, склад агрегату і агротехнічні умови їх виконання.

З врахуванням того, що в сучасному обліку з'явився такий новий об'єкт як додаткові біологічні активи, в деякі первинні документи варто внести точність як в частині назви самого документу, так і щодо його змісту. Зокрема, це стосується такого важливого документу як Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, в якому відображається надходження продукції на підприємство чи то від власного виробництва, чи придбаної зі сторони.

В силу новизни, що була внесена в бухгалтерський облік з прийняттям ряду нормативно-правових документів, які стосуються біологічних активів, варто дещо змінити сам первинний документ Щоденник надходження сільськогосподарської продукції. На нашу думку, більш доцільним буде уточнити його назву, а саме Щоденник надходження додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

СФГ «ОДАЯ» користується специфічними формами документів у своїй діяльності, що затверджені Методичними рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових біологічних активів рослинництва. До таких документів належать первинні документи, зазначені нами в таблиці 2.1.

Первинний облік довгострокових біологічних активів рослинництва доцільно вести у документах, призначених для обліку основних засобів, оскільки багаторічні насадження згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» являються однією з

груп основних засобів. Первинними документами з обліку довгострокових біологічних рослинництва є Акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію та Акт на приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень, призначені для обліку надходження багаторічних насаджень.

Таблиця 2.1 – Первинні документи обліку довгострокових біологічних активів рослинництва

Назва первинного документа	Призначення
Актом прийому багаторічних насаджень та передачі їх в експлуатацію (ф. №ДБАСГ-1)	Уведення багаторічних насаджень в експлуатацію
Акт на списання багаторічних насаджень (ф. №ДБАСГ3)	Оформлення списання багаторічних насаджень при втраті ними виробничого значення (після періоду біологічного плодоношення) чи недоцільності їх подальшого використання

Оскільки зазначені вище первинні документи не є бланками суворої звітності, то для цілей управлінського обліку названі спеціалізовані форми документів можуть бути дещо зміненими за рішенням адміністративного апарату СФГ «ОДАЯ».

Щодо поточних біологічних активів, то для їх первинного обліку використовуються документи, розроблені для документування господарських операцій по виробництву сільськогосподарської продукції, перелічені вище. Первинні документи, розроблені підприємством самостійно, повинні відповідати вимогам діючого законодавства щодо форми та змісту. Не допускається довільна форма документу, а обов’язковою умовою його оформлення є наявність всіх правильно заповнених реквізитів.

Щоденне здійснення великої кількості однорідних за своєю суттю господарських операцій призводить до значного нагромадження первинних документів в бухгалтерії. Це стосується переважно ручного ведення бухгалтерського обліку. Насамперед, йдеться про збільшення часу на обробку аналітичної інформації, що міститься в кожному первинному документі, а це аж ніяк не робить господарський облік оперативним. На основі цього нерідко і управлінські рішення приймаються зі значним відставанням у часі.

На нашу думку, скорочення об’єму документації позитивно вплинуло б на ведення виробничого обліку на підприємстві, оскільки це дасть змогу заощадити час, ресурси, а головне – зробить облік більш оперативним і допоможе своєчасно і правильно прийняти важливі управлінські рішення.

Шляхами зменшення кількості первинних документів можуть бути:

1) Застосування багатоденних і накопичувальних документів замість разових (наприклад, багатоденні наряди на роботи замість дорожніх листів водія; відомості виробітку замість журналу обліку готової продукції; відомості використання матеріальних ресурсів замість лімітно-забірних карток тощо). Це дасть змогу збільшити охоплення інформації, полегшити обробку документів, скоротити витрати праці, часу і коштів та зменшити кількість помилок, які могли б виникнути при щоденному оформленні первинних документів.

2) Усунення зайвої деталізації статей витрат та об’єктів обліку виробництва.

3) Скорочення кількості примірників первинних документів, що заощадить час на їх виписку, звірку, порівняння, обробку та зберігання.

4) Поєднання первинного документа з обліковим регістром таким чином, щоб інформація про факт здійснення господарської операції заносилася відразу в регістр без виписування відповідного документа.

5) Оформлення кількох однорідних за змістом операцій одним документом.

Питання організації синтетичного та аналітичного обліку біологічних активів рослинництва у СФГ «ОДАЯ» належать до компетенції його керівництва, відповідно до законодавства та установчих документів. Воно несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку СФГ «ОДАЯ» обрало самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником підприємства.

Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва в СФГ «ОДАЯ» ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво». За економічним змістом він належить до групи рахунків господарських процесів, за призначенням і структурою — до групи операційних, калькуляційних рахунків. Субрахунок 231 активний на початок року, активно-пасивний – протягом року. На дебеті субрахунку 231 «Рослинництво» обліковують:

- витрати минулого року під урожай поточного року (незавершене виробництво на початок звітного року);

- витрати поточного року під урожай поточного року;

- витрати поточного року під урожай майбутнього року (незавершене виробництво на кінець звітного року).

На кредиті субрахунку 231 «Рослинництво» протягом звітного року відображають оприбуткування сільськогосподарської продукції від урожаю за плановою собівартістю. При цьому і витрати, і вихід продукції обліковуються наростаючим підсумком з початку року.

Після визначення в кінці звітного року фактичної собівартості продукції планову собівартість коригують до рівня фактичної (розраховують калькуляційні різниці). Після списання калькуляційних різниць за кредитом субрахунку 231 «Рослинництво» цей субрахунок закривається, за виключенням аналітичних рахунків, на яких обліковуються витрати під урожай майбутнього року.

Аналітичний облік за субрахунком 231 «Рослинництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції (пшениця, соя, соняшник тощо), що вирощуються у СФГ «ОДАЯ». Витрати на виробництво продукції рослинництва у плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство визначає самостійно і затверджує наказом про облікову політику.

Довгострокові біологічні активи рослинництва включають багаторічні насадження: насіннячкові культури, кісточкові культури, ягідники, виноградники, плантації хмелю. Структуру довгострокових біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 представлена нами у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Структура довгострокових біологічних активів рослинництва і сільськогосподарської продукції, передбачена П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Активи	**Сільськогосподарська продукція**	**Додаткові біологічні активи**
Виноградники	Виноград	Чубуки
Сади	Плоди	Саджанці
Лісовий масив	Деревина, дрова	Саджанці

На 31.12.22 р. у бухгалтерському обліку СФГ «ОДАЯ» щодо плодоносного саду відображено:

- первинна вартість (субрахунок 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінено за первинною вартістю») - 200000 грн;

- накопичена амортизація (знос) (субрахунок 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів») - 10000 грн.

Порядок обліку операцій з довгостроковими біологічними активами рослинництва наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Бухгалтерський облік довгострокових біологічних активів рослинництва

Зміст операції	**Первинні документи**	**Дебет**	**Кредит**	**Сума, грн**
Введено до складу довгострокових біологічних активів плодоносний сад,	Актом прийому багаторічних насаджень та передачі їх в експлуатацію (ф. №ДБАСГ-1)	161	155	200000
Нараховано амортизацію плодоносного саду	Бухгалтерська довідка	231	134	180000
Списання багаторічних насаджень при втраті ними виробничого значення (після періоду біологічного плодоношення) чи недоцільності їх подальшого використання	Акт на списання багаторічних насаджень (ф. №ДБАСГ-3)	976	161	20000
Списано амортизацію плодоносного саду після періоду біологічного плодоношення	Бухгалтерська довідка	134	161	180000

Дискусійними залишаються питання обліку біологічних активів після закінчення періоду біотрансформацій (росту, відновлення, створення сільськогосподарської продукції).

Приблизний перелік статей витрат у рослинництві наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Перелік статей витрат в рослинництві згідно Методичних рекомендацій та в досліджуваному підприємстві

Статті витрат	За методичними рекомендаціями	СФГ «ОДАЯ»
Витрати на оплату праці	+	+
Відрахування на соціальні заходи	+	+
Насіння та садивний матеріал	+	+
Добрива	+	-
Мінеральні добрива	-	+
Органічні добрива	-	+
Отрутохімікати	-	+
Засоби захисту росли	+	-
Роботи і послуги	+	+
Послуги автотранспорту	-	+
Послуги гужового транспорту	-	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+
В т.ч. пальне і мастило	+	+
Амортизація основних засобів	+	+
Інші статті за ініціативою підприємства	-	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	-
Загальновиробничі витрати	+	+

Як бачимо з даних табл. 2.1, в СФГ «ОДАЯ» відрізняється перелік витрат від запропонованого в методичних рекомендаціях. Це пов’язано із специфікою діяльності та внутрішніми потребами досліджуваного підприємства.

Нині в основу системи синтетичних рахунків бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва на більшості підприємств покладено такі класифікаційні ознаки: термін використання, метод оцінки і здатність приносити економічні вигоди на дату балансу. Водночас особливого значення набуває розширення й уточнення класифікаційних ознак досліджуваних біологічних активів для побудови аналітичного обліку і формування інформаційного середовища для складання звітності та проведення аналізу. З метою побудови ефективного аналітичного обліку біологічних активів рослинництва пропонуємо класифікувати їх за різними ознаками (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Класифікація біологічних активів рослинництва для оптимізації аналітичного обліку

Субрахунок	Класифікаційна ознака	Аналітичний рахунок
«Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю»	Право власності	«Власні» «Орендовані»
	Вид культур	16111 «Багаторічні насадження»
	Вид багаторічних насаджень (багаторічних трав, овочевих культур)	«Сади» «Виноградники» «Ягідники»
	Культура, дата переведення, дата закладання, структурний підрозділ	1611111 «Кісточкові» 16111112 «Сад кісточковий, переведений 16.05.2022 бригада № 1»
«Незрілі біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю»	Вид багаторічних насаджень	1651 «Сади» 1652 «Виноградники»
	Культура	16511 «Сад кісточковий»
	Дата закладання, структурний підрозділ	165111 «Сад кісточковий, закладений 16.05.2000»
211 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» 23 «Незавершене виробництво»	Галузь рослинництва	2111 «Зернові і зернобобові»
	Вид культур	Пшениця озима» «Соняшник»

Застосування запропонованої класифікації у більшості сільськогосподарських підприємств сприятиме полегшенню аналізу руху активів за окремими об’єктами обліку, визначенню об’єктів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції. Адже запропонована класифікація дозволить детально розподілити існуючі на підприємстві види рослин за допомогою їх ретельного розподілу на підвиди та додаткової аналітики через відкриття субрахунків четвертого і п’ятого порядку.

Слід звернути увагу на те, що на кожну звітну дату справедлива вартість біологічних активів може змінюватися, що додатково має знаходити відображення в синтетичному та аналітичному обліку й фінансовій звітності.

Після досягнення поточними біологічними активами рослинництва стадії зрілості (збирання урожаю) аналітичний облік культур, що були оцінені за

справедливою вартістю, закривається із субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва» та відновлюється на рахунку 23 «Виробництво». Останнє пов'язано з тим, що поточні біологічні активи в стадії зрілості припиняють процес життєдіяльності (зникають як об'єкт обліку), а вихід від них продукції обліковується лише за кредитом рахунку 23 «Виробництво».

Крім того, при визначенні фінансового результату до загальної суми чистого прибутку сільськогосподарські підприємства включають доходи, що не підкріплені виручкою, а це спричиняє виникнення протиріч, які негативно впливають на достовірність відображення інформації у звітності.

Відображення зміни вартості поточних біологічних активів рослинництва на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» наведено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Відображення зміни вартості поточних біологічних активів рослинництва відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Зміст операції	**Дебет**	**Кредит**
Визнано біологічні активи рослинництва на звітну дату	211	23
Визнано дохід від збільшення вартості біологічних активів рослинництва	211	7102
Визнано витрати від зменшення вартості біологічних активів рослинництва	9402	211
Списано на фінансові результати: - отриманий дохід - збиток	 7102 791	 791 9402
Відновлення обліку виробництва на дату зрілості біологічних активів рослинництва (виходу продукції)	23, 26	211

Переважна більшість сільськогосподарських підприємств, в тому числі і досліджуване СФГ «ОДАЯ» оцінювала і буде оцінювати біологічні активи і сільськогосподарську продукцію за собівартістю. Адже при оприбуткуванні продукції не відомо, чи буде вона використана на виробничі потреби, чи продана і за якою ціною й коли саме – в цьому або наступному році. Тому більшість учених-економістів стверджують, що продукція власного виробництва має оцінюватися за собівартістю, а не за надуманою ціною реалізації.

Таким чином, оцінка поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю в умовах аграрного виробництва є не зовсім практичною для використання. Довгострокові біологічні активи більш доцільно було б обліковувати за первісною вартістю, а от поточні біологічні активи рослинництва під час їх первісного визнання – за виробничою собівартістю. Щодо сільськогосподарської продукції, слід користуватися плановою собівартістю з подальшим коригуванням наприкінці року її до рівня фактичної.

Поточні біологічні активи рослинництва потрібно обліковувати за дебетом рахунку 23 «Виробництво» у складі незавершеного виробництва і не використовувати для цього рахунок 21 «Поточні біологічні активи».

Ми пропонуємо балансове узагальнення поточних біологічних активів рослинництва робити лише на ті звітні дати, коли у підприємства є для цього вагомі (вищеозначені) потреби. Це, також, дасть можливість господарствам надавати потрібну інформацію інвесторам та кредиторам у потрібний їм термін, в результаті чого буде досягатися економічна вигода з двох сторін завдяки взаємному порозумінню.

Таким чином, П(С)БО 30 «Біологічні активи» має надавати підприємствам право самостійного вибору дати оцінки поточних біологічних активів рослинництва та, відповідно, і їх балансових узагальнень

Оприбутковуючи на баланс сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю та порівнюючи її із собівартістю у підприємства виникає, так би мовити «віртуальний» дохід, який необґрунтований жодними економічними законами та суперечить принципам бухгалтерського обліку і звітності в Україні, а саме: історичної (фактичної) собівартості та обачності.

СФГ «ОДАЯ» як і більшість сільськогосподарських підприємств сьогодні не дотримуються вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», а саме не здійснюють оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю і не визначають доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. З іншої сторони, при дотриманні вимог національного стандарту в результаті визначення фінансового результату

сільськогосподарські підприємства включають не підкріплені виручкою доходи, у загальну суму чистого прибутку, тобто доходи від «переоцінки» біологічних активів, що призводить до протиріч, які негативно впивають на достовірність відображення інформації у звітності.

Вирішення даних проблем змусили нас шукати нові шляхи виходу з даної ситуації. В попередніх наших працях ми пропонуємо нову методику оцінки та переоцінки біологічних активів, що дає змогу оцінювати біологічні активи за собівартістю їх придбання і вирощування та відображати їх переоцінку у складі додаткового капіталу. Сільськогосподарські підприємства складають Звіт про фінансові результати, виходячи із результатів виробничої діяльності. Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» на дату балансу такі підприємства повинні оцінювати поточні біологічні активи за справедливою вартістю із списанням різниці між справедливою вартістю і витратами на їх вирощування на витрати або доходи іншої операційної діяльності.

Аналогічно визначають в обліку фінансові результати від первісного визнання сільськогосподарської продукції, що суперечить визначенню основної діяльності, а отже і порядку розрахунку фінансових результатів від основної діяльності. Операції з переоцінки поточних біологічних активів та первісного визнання сільськогосподарської продукції відбуваються за результатами про цесу виробництва, а отже повинні формувати фінансовий результат основної діяльності, а не іншої операційної діяльності, як рекомендується відображати згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Тому ми пропонуємо відмінити субрахунки 7102 «Дохід від зміни вартості біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та 9402 «Витрати від зміни вартості біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю», оскільки, як нами було вже зазначено, ніякого доходу чи збитку при застосуванні справедливої вартості до оцінки біологічних активів не виникає. В результаті цього пропонуємо результати переоцінки відображати на рахунку 42 «Додатковий капітал».

У зв'язку з цим невідкладного вирішення потребує питання відображення даної інформації у звітності сільськогосподарських підприємств, а саме у Звіті про фінансові результати, Звіті про власний капітал та Примітках до фінансової звітності зокрема. Нове розкриття інформації про переоцінку біологічних активів на підприємстві пропонуємо формувати у Звіті про фінансові результати, форму якого зазначено в додатку Ж.

За нової методики переоцінки в статтях 2120 «Інші операційні доходи» та 2180 «Інші операційні витрати» змінюється інформація що в них відображається, а статті 2121 «Дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції» та 2181 «Витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції» втрачають свою значимість, тому, що інформація що відображається в них є тотожною інформації що відображається в статтях 2120 та 2180. Вважаємо, що сформована доповнена інформація у звіті буде сприяти отриманню достовірної, правдивої інформації щодо біологічних активів на підприємстві, їх вартості та кількості.

Основна інформація про біологічні активи та сільськогосподарську продукцію слугує для формування Форми 1 «Баланс», Форми 2 «Звіт про фінансові результати» та Форми 4 «Звіт про власний капітал». Досить детальна інформація щодо цих об'єктів обліку відображається і у Примітках до фінансової звітності. Для відображення інформації про біологічні активи у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» призначено два розділи: XIV «Біологічні активи» та XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів». Однак, вони не розкривають повної інформації про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», оскільки не включають показники фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів, а також не містять інформації про прибутки (збитки) від вибуття довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю. Вважаємо за доцільне запропоновані зміни у Формі 2 «Звіт про фінансові результати» обов'язково відображати й у примітках. Це ще раз

підтверджує необхідність деталізації обліку за аналітичними рахунками по видах та групах біологічних активів і сільськогосподарського виробництва з орієнтацією на вихід продукції.

У відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності а також чинного законодавства України не передбачається регламентувати ведення виробничого (управлінського) обліку. В практиці господарювання аграрних підприємств виробничий (управлінський) облік набув другорядного значення. Проте, власне за допомогою системи управлінського обліку можливо створити потрібну інформаційну базу галузевої системи управління, що буде використовуватись в цілях забезпечення конкурентоспроможного виробництва продукції рослинництва. У зв'язку із чим доцільно запровадити інституційний підхід для адаптації теоретико-методологічних засад системи управлінського обліку до специфіки функціонування аграрних підприємств. Реалізувавши такий підхід можливо посилити роль виробничого обліку в управлінській системі сільськогосподарських підприємствах.

Запропонований підхід включає здійснення певних нормативно-правових дій на трьох рівнях:

- державному,
- галузевому,
- на рівні сільськогосподарських підприємств.

Дії на державному рівні передбачають внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в аспекті запровадити обов'язкове ведення на підприємствах управлінського обліку.

А саме, норму Закону, яка стосується регулювання системи бухгалтерського обліку, слід доповнити нормою, у відповідності до якої Міністерства, та інші центральні органи виконавчої влади, в межах їх компетенції, у відповідності до галузевих специфік розробляють на основі національних П(С)БО:

- методичні рекомендації стосовно їх застосування,

- галузеві норми та стандарти ведення управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій, які є обов'язковими для застосування підприємствами галузі.

Дії на галузевому рівні слід спрямувати на удосконалення Методичних рекомендацій із планування, бухгалтерського обліку й калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) продукованих сільськогосподарськими підприємствами, у відповідності до вимог МСФЗ, сучасних технологій і розробка організаційно-методичних підходів в плані аналізу біологічних перетворень та виходу сільськогосподарської продукції.

Запропоновані для галузевого рівня зміни повинні забезпечити методологічну основу для розбудови виробничого обліку і створити базу для розробки й прийняття галузевого стандарту з організації управлінського обліку в рослинництві.

Дії на рівні аграрних підприємств повинні передбачати організаційні заходи в системі управлінського обліку, що має бути організованим у відповідності до облікової політики.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ

3.1. Інформаційне забезпечення, завдання і методика проведення аналізу біологічних активів

Сучасні зміни, зумовлені удосконаленням технологій, економічними трансформаціями, зумовлюють потребу в формуванні цілісних інноваційних інформаційних потоків для ефективного управління. Інформаційна система аграрного підприємства, основою якої є облік і аналіз, має не лише фіксувати та узагальнювати звітну інформацію, а й бути основою стратегічного планування, визначення перспектив виробничо-господарської діяльності.

За умов прагнення гармонізувати бухгалтерський облік біологічних активів із практикою використання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку особливо важливе значення має порядок проведення їх аналізу, як важливого методу формування інформаційної бази з метою управління процесом сільськогосподарського виробництва та підприємством в цілому. Хоч дане питання є досить актуальним, проте відсутніми є науково-теоретичні розробки стосовно методики здійснення аналізу в цілому біологічних активів як окремого об’єкту обліку, із врахуванням сучасних засад оцінки і їх вплив на порядок визначення фінансових результатів діяльності підприємств.

Для сільськогосподарських підприємств досить важливо проводити аналіз біологічних активів. Дане питання досліджене в наукових працях мало, а інформація, що є на сьогодні є досить стислою. Тому актуальним для наукових досліджень є повне, точне, розгорнуте та зрозуміле розкриття проблеми інформаційного забезпечення, послідовності, методики проведення аналізу біологічних активів. Основним етапом, який забезпечує здійснення аналізу є вивчення інформаційного забезпечення. Основним джерелом, одержання даних про біологічні активи є фінансова та статистична звітність (табл. 3.1)

Таблиця 3.1 – Звітність – джерело аналізу біологічних активів

№ з/п	Форма звітності	Інформація
1	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Відображається вартість біологічних активів: - ряд.1020 «Довгострокові біологічні активи» - ряд. 1110 «Поточні біологічні активи».
2	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Подається інформація про доходи, витрати, прибутки (збитки), яка необхідна для розрахунку значної кількості формул, котрі використовуються при проведенні аналізу біологічних активів (рентабельність, період обороту та інші).
3	Примітки до річної фінансової звітності	В XIV розділі відображається розгорнута інформація про біологічні активи, які є основними даними при проведенні аналізу. А саме: - вартість довгострокових та поточних біологічних активів на початок та кінець року та їх рух протягом звітного періоду; - структура довгострокових біологічних активів та її рух згідно виділених груп протягом року; - структура поточних біологічних активів та її рух згідно виділених груп протягом року
4	Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду (форма 29-сг (річна)) (Додатки И, К, Л)	Показники форми вміщують дані щодо уточненої посівної та зібраної площі, валових зборів сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду з усіх земель, з яких, у разі здійснення у звітному році фактичного поливу посівів сільськогосподарських культур / багаторічних насаджень, виокремлено зібрані площі та врожай, який отримано з цих земель, незалежно від способу поливу та категорії земель за земельним обліком (богарні, зрошувані чи осушені)
5	Звіт про посівні площі за формою № 4-сг (річна) (Додатки М, Н, П)	У формі № 4-сг показуються фактичні розміри посіву сільськогосподарських культур на землях, що перебувають у володінні та користуванні підприємства згідно з чинним законодавством.

Також інформацію про біологічні активи можна отримати завдяки вивченню рахунків на яких здійснюється облік біологічних активів: 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи» та субрахунків, які до них відкриваються відповідно до специфіки діяльності підприємства.

Інформації, поданої у фінансовій звітності та на рахунках бухгалтерського обліку, недостатньо для проведення якісного обліку. Сільськогосподарським підприємствам необхідно створити таку обліково-аналітичну систему, в якій інформація буде формуватися оперативно та підлягатиме аналізу керівниками підрозділів та іншими спеціалістами, котрі безпосередньо пов’язані з діяльністю біологічних активів.

Метою аналізу біологічних активів є оцінювання стану, структури та динаміки біологічних активів, визначення забезпеченості підприємства ними та пошуку резервів раціонального їх використання. Основними завданнями, що постають перед аналізом біологічних активів є:

- вивчення стану, складу та структури біологічних активів; - виявлення змін у структурі біологічних активів в динаміці;

- дослідження впливу факторів на діяльність біологічних активів;

- виявлення резервів, які сприятимуть поліпшенню діяльності біологічних активів; - розробка якісних управлінських рішень на основі одержаних результатів.

У процесі аналізу наявності і динаміки фактичні данні порівнюються із плановими даними за попередні періоди, для цього розраховують:

- процентне співвідношення стану у відповідності до умов виконання плану,

- абсолютне відхилення величини від плану,

- темпи росту і приросту за проміжок часу, який аналізується,

- та абсолютне значення однопроцентного приросту.

Основні методичні підходи сучасного аналізу стану поточних біологічних активів рослинництва нами представлено схематично на рис. 3.1.

Одним із методів аналізу стану поточних біологічних активів рослинництва є ряди динаміки, що виступають надзвичайно важливим методом аналізу, завдяки якому можливим стає здатність:

- охарактеризувати зміи явищ у часі,

- виявити специфіку, основні тенденції, і закономірності їх розвитку,

- спрогнозувати їх на майбутнє та виразити у цифровій і графічній формах.

У процесі аналізу наявності і динаміки фактичні дані порівнюються із плановими даними за попередні періоди, для цього розраховують:

- процентне співвідношення стану у відповідності до умов виконання плану,

- абсолютне відхилення величини від плану,

- темпи росту і приросту за проміжок часу, який аналізується,
- та абсолютне значення однопроцентного приросту.

Рисунок 3.1 – Методичні підходи до здійснення аналізу біологічних активів рослинництва

Важливо проводити дослідження структури біологічних активів, тобто визначати частку довгострокових та поточних біологічних в загальній вартості біологічних активів та їх динаміку, а також аналізувати склад поточних та довгострокових біологічних активів в динаміці. На основі отриманих результатів, можна дійти висновку, що інформації, відображеної у наукових працях, недостатньо і аналіз біологічних активів потребує подальшого дослідження.

3.2. Аналіз структури та динаміки біологічних активів на підприємстві

Організація системи обліково-аналітичного забезпечення підприємств агропромислового комплексу повинна враховувати особливості галузі, а також передбачати правильність і раціональність організації ведення бухгалтерського обліку.

Для вивчення сучасного стану обліку і аналізу біологічних активів щодо покращення інформаційного забезпечення використовували методи деталізації, групування та узагальнення. За допомогою порівняння і монографічного методів оцінювалося забезпечення обліково-аналітичною інформацією керівників і спеціалістів.

Ефективність сільськогосподарського виробництва формується під впливом низки чинників, які поділяють на дві основні групи: об’єктивні, що не залежать від діяльності людей і суб’єктивні, пов’язані з порушенням трудової, технічної, планової та іншої дисципліни.

Аналіз наявності у СФГ «ОДАЯ» біологічних активів нами представлено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Аналіз динаміки біологічних активів на СФГ «ОДАЯ»

Структура запасів підприємства	Обсяг біологічних активів на початок						Абсолютне відхилення, +/- 2022 до 2020 рр
	2021 року		2022 року		2023 року		
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Довгострокові біологічні активи	29	1,53	120,6	2,47	120,6	2,70	91,6
Усього необоротних активів	187,3	9,86	2145,9	44,99	2145,9	48,07	1958,6
Поточні біологічні активи	37,7	1,98	79,1	1,62	100,0	2,24	62,3
Усього оборотних активів	1712,3	90,14	2731,7	56,01	2318,1	51,93	596,8
Усього активів підприємства	1899,6	100	4877,6	100	4464,0	100	2564,4

Слід зазначити, що вартість поточних біологічних активів підприємства у

динаміці за роками дослідження зросла і абсолютному значені і по питомій вазі. Так, якщо вартість довгострокових активів на початок 2021 року становила 29 тис. грн., що рівнялось 1,53% від загальної вартості активів підприємства, то на початок 2023 року – їх вартість зросла до 120,6 тис. грн. і становила 2,7 % від загальної вартості активів. Аналогічна динаміка спостерігається і по поточних біологічним активам. В цілому, валюта балансу СФГ «ОДАЯ» за 2020-2022 рр. збільшилась на 2564,4 тис. грн., а це майже в 2,35 раза.

Проте, варто відмітити, що досліджуване підприємство у системі обліку не виокремлює поточних біологічних активів рослинництва, а обліковує їх в кінці року по завершенню облікового циклу на рахунку 27, а витрати, пов'язані їх утворенням, відображає на рахунку 23 «Виробництво».

Варто зазначити, що значну кількість та вартість активів підприємства становить продукція сільськогосподарського виробництва, яка і є тією часткою поточних біологічних активів рослинництва, що відображається у складі незавершеного виробництва, а по завершенню виробничого циклу, у фазу повної зрілості під час збирання врожаю переходить до складу продукції сільськогосподарського виробництва.

Аналіз виробництва і реалізації продукції сільського господарства у 2022 році засвідчує, що в цілому вироблено продукції рослинництва підприємством із виробничою собівартістю 3513,4 тис. грн. (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Обсяг виробництва та реалізації продукції рослинництва у 2022 році у СФГ «ОДАЯ»

Вид продукції	Обсяг виробництва продукції			Обсяг реалізації продукції			
	зібрана площа, га	вироблено продукції, ц	виробнича собівартість, тис. грн	у фізичній масі, ц	виробнича собівартість, тис. грн	повна собівартість, тис. грн	Чистий дохід, виручка від реалізації, тис.
Пшениця озима	70	2500	889,3	2500	989,7	989,3	924,5
Соя	43,69	100	79,7	100	78,1	79,7	98,6
Соняшник	50	500	958,6	500	946,2	958,6	1087,6
Яблуні	15,81	2116,84	1585,8	2108,27	1598,8	1689,6	1580,9
Всього с.-г. продукції	х	х	3513,4	х	3612,8	3717,2	3691,6

Вартість реалізованої продукції рослинництва у звітному році підприємством СФГ «ОДАЯ» становить 3591,6 тис. грн.

Аналіз урожайності сільськогосподарських культур СФГ «ОДАЯ» представимо в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Аналіз динаміки урожайності сільськогосподарських культур в СФГ «ОДАЯ», ц/га

Культура	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відхилення 2022 від 2020 рр.	
				+/-	%
Пшениця озима	37,15	40,81	42,71	5,56	13,02
Соя	26,5	27,8	33,9	0,74	2,18
Соняшник	26,1	27,5	31,7	5,6	17,66
Яблуні	275,32	345,48	433,89	158,57	36,54

Дані таблиці свідчать, що по всіх культурах урожайність культур на підприємстві в динаміці зростає, що засвідчує позитивні тенденції змін. Динаміку змін в урожайності основних сільськогосподарських культур, які вирощувались в СФГ «ОДАЯ» у досліджуваному періоді наведено на рис. 3.2.

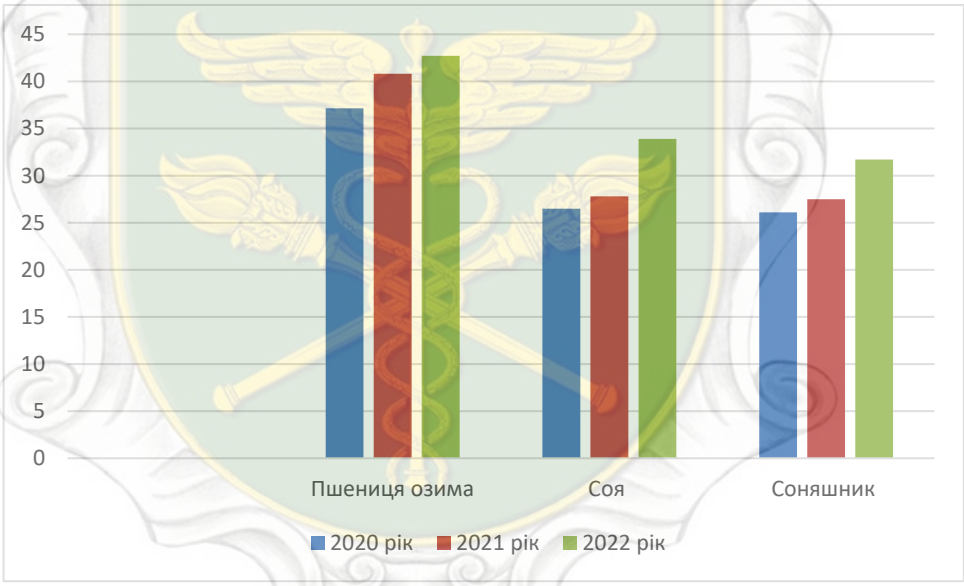

Рисунок 3.2 – Динаміка змін урожайності основних сільськогосподарських культур, які вирощувались СФГ «ОДАЯ» протягом 2020-2022 років

Загалом, слід відзначити, що на урожайність впливають 4 групи факторів:

– природно-кліматичні;

– організаційно-технічні;

– технологічні;

– соціально-економічні.

В ході аналізу можна вивчати вплив цих факторів на урожайність.

Таким чином провівши аналіз виробництва продукції рослинництва в СФГ «ОДАЯ» можна зробити такі висновки:

- галузь рослинництва на підприємстві розвинена, вирощуються такі біологічні активи: пшениця озима, соняшник, соя, яблука;

- за досліджуваний період по всіх культурах урожайність на підприємстві в динаміці зростає, що засвідчує позитивні тенденції змін;

- за досліджуваний період спостерігаються тенденції збільшення валового збору практично по всіх культурах.

За результатами аналізу, як правило, пропонують можливі резерви збільшення виробництва продукції рослинництва.

До внутрішньогосподарських слід віднести:

– досягнення рівня урожайності минулого року, планової;

– недопущення втрат при збиранні, транспортуванні;

– збільшення площі під посівами;

– удосконалення структури посівів.

До зовнішньогосподарських слід віднести:

– нові сорти;

– якісні добрива;

– нові технології вирощування;

– біологічні методи боротьби з шкідниками.

Тож керівництву СФГ «ОДАЯ» доцільно розробити систему заходів направлених на збільшення обсягів валового виробництва продукції рослинництва, підвищення її урожайності, якості та конкурентоспроможності.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Частка сільськогосподарської продукції в структурі експорту України залишається стабільно високою, що зумовлює пошук принципово нових підходів до вирішення питань ефективності господарської діяльності аграрних підприємств, використання усіх видів активів, в тому числі біологічних.

Запровадження у вітчизняну практику обліку МСБО 41 «Сільське господарство» в частині організації та методики обліку сільськогосподарської діяльності та біологічних активів залишаються дискусійними та неврегульованими.

На основі ретельного критичного вивчення та виведення використаної термінології ми пропонуємо наступне визначення біологічного активу. Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, які виникають під час біологічної трансформації та які надійно оцінюються, контролюються та ідентифікуються суб'єктом господарювання. Сільськогосподарська продукція та/або інші засоби, здатні виробляти наявні та додаткові біологічні ресурси та забезпечувати економічні вигоди.

Досліджуючи класифікацію біологічних активів, можна виділити декілька проблемних ситуацій. Найпоширенішою класифікацією біологічних активів у бухгалтерському обліку є строк корисного використання. Важливо класифікувати довгострокові біологічні активи на активи, що амортизуються, і активи, що не амортизуються. Ми вважаємо, що всі довгострокові біологічні активи повинні амортизуватися незалежно від їх вартості.

Пропонується доповнити існуючу класифікацію біологічних активів класифікаційною ознакою – за процесом біологічних перетворень. За процесом біологічних перетворень біологічні активи можна поділити на основні та додаткові.

В системі обліку після визнання об'єкту (біологічних активів) у складі майна необхідно забезпечити їх достовірну оцінку. П(С)БО 30 передбачає альтернативу застосування справедливої вартості під час первісної оцінки

сільськогосподарської продукції у вигляді виробничої собівартості. Складається враження демократичного підходу щодо методики оцінки вартості біологічних активів, однак така альтернатива має більше недоліків, ніж переваг.

На нашу думку, оцінка біологічних активів за справедливою вартістю може застосовуватися в управлінському обліку підприємства для відображення їхньої вартості на дату балансу або визначення ринкової вартості для потреб адміністрації підприємства або його власників. У фінансовому обліку слід застосовувати оцінку виключно за первісною вартістю, яка відображає фактичні витрати на придбання або створення відповідних об'єктів.

СФГ «ОДАЯ» обліковує біологічні активи рослинництва на рахунках 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи» у розрізі субрахунків робочого плану рахунків підприємства.

Аналітичне забезпечення управління біологічними активами представлено у вигляді аналізу. Досліджено інформаційне забезпечення і згідно отриманих результатів зроблено висновок, що основним джерелом для аналізу виступає фінансова та статистична звітність. В роботі відображено основні етапи та методику проведення аналізу біологічних активів. З'ясовано, що на сьогодні питання аналізу даних активів розкрито не повністю, адже наукових праць по даній темі досить мало і вони є стислими та не обґрунтованими.

Таким чином, можна зробити висновок, що обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами потребує правильного визначення об'єктів обліку, організації синтетичного та аналітичного обліку, облікової політики, первинного обліку, внутрішнього контролю, проведення аналізу. Їх злагоджене формування і взаємодія сприятиме ефективній діяльності аграрних підприємств, адже процес управління стане точним, своєчасним і достовірним.

Керівництву СФГ «ОДАЯ» доцільно розробити систему заходів направлених на збільшення обсягів валового виробництва сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва, підвищення їх урожайності, якості та конкурентоспроможності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белова І.М. Побудова управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління. *Бізнесінформ.* 2015. № 3. С. 184-191.

2. Бірюк О. Г. Документальне оформлення виробництва і виходу продукції садівництва. *Проблеми економіки*. 2014. № 2. С. 224–229.

3. Богданюк О. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2011. №12. 21 с.

4. Бондарєва Т. Г., Немкович О. Б. Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами в сільськогосподарських підприємствах. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки.* 2018. Вип. 3. С. 19-30

5. Брик М. М. Проблеми синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва. *Український журнал прикладної економіки*. 2018. Т. 3. № 1. С. 20–25.

6. Брик М. М., Палюх М. С. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2018. Вип. № 9– 10 (77) С. 197–203

7. Брик М.М. Оцінка біологічних активів та особливості визначення фінансового результату аграрних підприємств регіону. *Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України*. 2017. Вип. 22. С. 56–60

8. Брик М.М. Проблеми синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва. *Український журнал прикладної економіки.* 2018. Т. 3. № 1. С. 20–25.

9. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2001. 576 с.

10. Гаврик О.Ю. Біологічні активи: економічна інтерпретація та оцінка в умовах запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Економіка та держава. 2021. № 2. С. 70-73

11. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії. *Облік та фінанси в АПК*. 2006. №11. С. 87-90.

12. Головачко В.М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних активів. Науковий вісник Мукачівського державного університету. 2015. Серія Економіка. Вип. 1(3). С. 201–206. URL: https://msu.edu.ua/visn/wpcontent/uploads/2015/10/13-2015-35.pdf (дата звернення: 03.09.2023).

13. Горкавий В.К., Герасименко Ю.С. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах: монографія. Х., 2015. 239 с.

14. Демиденко С.Л., Томчук Р.Р. Організація інформаційного забезпечення аналізу господарської діяльності. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 17. С. 816 – 819.

15. Дерій В.А. Облік, контроль і аналіз в системі управління біологічними активами. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. № 4 (44). С. 144–149. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/18802/1/%D0%94%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B9%20%D0%92_%D0%90_2014_4%2844%29.pdf (дата звернення: 01.09.2023).

16. Єрмолаєва М.В. Облік сільськогосподарської діяльності та біологічних активів: актуальні питання теорії та практики. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління.* Том 30 (69). №4, 2019. С. 128-133. URL: http://econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2019/30_69_4/30_69_4_1 (дата звернення: 12.09.2023).

17. Жук В.М. Нові методичні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 34-42.

18. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1072 с.

19. Замула І.В., Черевко Л.П. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технічного університету.* 2012. № 1(59). С. 74–76

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства Фінансів України від 30.11 1999 р. № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 20.10.2023).

21. Калюга Є.В, Ю.Л Шандрівська. Оцінка біологічних активів як елемент методу бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2017. №4. С. 33–39.

22. Камінська Т. Г. Облікове забезпечення використання біологічного капіталу. *Облік і фінанси.* 2014. № 3 (65). С. 36-41. URL: http://www.afj.org.ua/ua /article/195/ (дата звернення: 15.09.2023).

23. Канцедал Н.А. Інституціональний підхід до формування в обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки та практики.* 2018. № 1 (27). С. 44–55. URL: http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/228 (дата звернення: 11.10.2023).

24. Качмар О.В. Сутність біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 23. С. 622–626. URL:http://global-national.in.ua/archive/23-2018/122.pdf (дата звернення: 11.08.2023).

25. Китайчук Т. Г. Проблеми проведення річної інвентаризації в умовах воєнного часу. *Інтернаука. Серія: Економічні науки.* 2023. №6. URL: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-6-8982

26. Китайчук Т.Г. Аналітичні процедури та їх значення в процесі проведення внутрішнього контролю. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. XI всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., м. Вінниця, 22 берез. 2023 р., Вінниця, 2023. Ч. І. С. 9-11

27. Китайчук Т.Г. Проблеми обліку доходів та витрат від первісного визнання біологічних активів. *Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент*. 2012 Випуск 9 (2). С.188-193

28. Китайчук Т.Г. Склад та оцінка біологічних активів згідно з Національним положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи». *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки та практики.* 2019. № 5 (45). С. 176–184.

29. Коваль О.В. Біологічні активи у звітності: проблемні аспекти. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 1. С. 112-121

30. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК.* 2010. № 4. С. 32-37.

31. Лобачева І.Ф., Даценко Г.В., Коцеруба Н.В., Крупельницька І.Г., Кудирко О.М. Аналіз господарської дільяності. Навчальний посібник. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Вінниц. торг.-екон. ін-т. Вінниця. 2021. 416 с.

32. Майстер Л.А. Оцінка та облік витрат на якість біологічних активів сільськогосподарських підприємств. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 32. С. 420-424. URL: http://market-infr.od.ua/journals/2019/32_2019_ukr/64.pdf (дата звернення 25.10.2023).

33. Марченко Л.Ю. Оцінювання та облік поточних біологічних активів рослинництва. *Економіка і регіон*. 2015. № 2. С. 54–57. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_2_12 (дата звернення 13.09.2023)

34. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: затв. Наказом МФУ від 29.12.2006 р. № 1315. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06 (дата звернення: 03.09.2023).

35. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 1. С.5 – 22.

36. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів

в сільськогосподарських підприємствах, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN39760.html.

37. Михальська В.В. Внутрішньогосподарський контроль матеріальних витрат на вирощування біологічних активів садівництва. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Вип. 6. Ч. 5. 2014. С. 43-49.

38. Міжнародний стандарт оцінки 1 «Оцінювання на основі ринкової вартості». URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS% 2013ukr2016.pdf (дата звернення: 1.09.2021 р.)

39. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Справедлива вартість». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws /show/929_068. (дата звернення: 1.10.2023 р.).

40. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». URL: http://minfin.qov.ua/control/publish/artide/main?artid=92410 &cat_id=9240 (дата звернення: 16.11.2023)

41. Моссаковський В.Б., Коритний В.О. Облік довгострокових біологічних активів. Облік і фінанси. 2015. № 1. С. 31-36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2015_1_6 (дата звернення: 18.10.2023)

42. Національне положення (стандарт) бухгалерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005р. № 790. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05 (дата звернення: 09.08.2022).

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства Фінансів України від 25.01.2012 р. №52. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336- 13#Text (дата звернення: 25.09.2022).

44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00 (дата звернення: 04.09.2023).

45. Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2016. Вип. 1(47). Т.2. С. 411-417. URL:

https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/ 10795/17.pdf. (дата звернення 25.10.2023).

46. Огійчук М.Ф. Оцінка біологічних активів за національними та міжнародними стандартами. *Вісник ХТУ*. 2017. № 12. С. 27-30.

47. Одношевна О.О. Економічний аналіз та оптимізація обліку використання біологічних активів рослинництва. *Економічний аналіз*. 2016. Том 23. № 1. С. 183-188.

48. Остапенко Т.М. Сучасний механізм нівелювання положень стандарту бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 17. С. 849–853. URL: http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/273/1/171.pdf (дата звернення: 16.10.2023).

49. Палюх М.С., Брик М.М. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2018. № 9-10 (77). С. 197-203.

50. Пасенко Н.С., Горяєва М.С. Застосування справедливої вартості в обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Приазовський економічний вісник.* 2019. № 2 (13). С. 351-358

51. Пилипенко К.А., Бендас Ю.С., Арутюнова О.А. Оцінка та визнання довгострокових біологічних активів у вітчизняній та міжнародній практиці. Агросвіт. 2019. № 12, С. 53-59 (дата звернення: 13.08.2023).

52. Пиріжок С. Є. Поняття «Біологічні активи»: порівняння П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство». URL: http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/62819/58855 (дата звернення: 5.11.2023 р.).

53. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 15.11.2023).

54. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 15.02.2023).

55. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=249855.

56. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 URL: www.rada.gov.ua

57. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. №419. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF (дата звернення: 15.11.2023).

58. Правдюк Н. Л., Кожухар В. В. Аналітичне забезпечення управління процесом реалізації продукції галузі садівництва. *Агросвіт*. 2021. № 4. С. 9–16

59. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 15.09.2023).

60. Салука І.Я. Особливості оприбуткування на баланс фруктового саду. *Національна економіка. Інтелект* XXI. 2018. № 1. С. 135-138

61. Смольська О.Ю. Первісне визнання біологічних активів та продукції садівництва. *Агросвіт.* 2014. № 6. С. 68-71.

62. Стаднік Л. І. Проблеми інвентаризації в сільськогосподарських підприємствах та шляхи їх вирішення. *Економіка та управління АПК.* 2017. №2. С. 56-63.

63. Стаднік Л.І. Організація документального оформлення операцій з біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах. URL: http://irbisnbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecupapk_2012_ 8_24.pdf.

64. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси*. 2014. № 2 (64). С. 71-78

65. Таран С. Первісне визнання біологічних активів. *Бухгалтерський інтернет-портал.* URL: https://ibuhgalter.net/articles/30 (дата звернення: 18.11.2023)

66. Труфина Ж. Оцінка довгострокових біологічних активів. Облік, аналіз, аудит. 2017. Вип. III (67). С. 208–216. URL: http://chteiknteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2017/v3/NV-2017-v3_20.pdf (дата звернення: 03.09.2023)

67. Фатенок-Ткачук А.О. Теоретичні аспекти фінансового обліку біологічних активів. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2016. Випуск 5-2 (05). С. 120- 123

68. Хоружій Л. І. Оцінка справедливої вартості біологічних активів та результатів їх біотрансформації. *Облік і фінанси*. 2013. №1 (59). С. 56-60. URL:http://www.afj.org.ua/ua/article/49/

69. Циган Р.М., Чубка О.Ю. Обґрунтування класифікаційних ознак біологічних активів для підвищення ефективності їх обліку. *Облік і фінанси.* 2013. № 2 (60). С.43-47.

ДОДАТКИ