

Міністерство освіти і науки України
Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повна найменування кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ БІОЛОГІЧНИХ
АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти
групи ОПм-21

Суровий Матвій Любомирович

(підпис)

Керівник:

к.е.н., доцент

Нужна Оксана Анатоліївна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу

допущено до захисту

«__» _____ 2025 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2025 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

«__» _____ 2025 року

З А В Д А Н Н Я НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

СУРОВОМУ Матвію Любомировичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Організація обліку і аналіз біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах

Керівник роботи: Нужна Оксана Анатоліївна, к.е.н., доцент

затверджені наказом закладу вищої освіти від «27» грудня 2024 року № 481/01-02

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 13 грудня 2025 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань організації обліку та аналізу за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, фінансова звітність за 2022-2024 роки.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1.1. Систематизація наукових праць з організації обліку і аналізу біологічних активів

1.2. Нормативне забезпечення обліку біологічних активів

1.3. Оцінка наукових проблем в організації обліку і аналізі біологічних активів

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Статистична оцінка діяльності сільськогосподарських підприємств

2.2. Організація обліку біологічних активів

2.3. Аналіз біологічних активів

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу.

1. *Актуальність, мета, завдання та наукова новизна кваліфікаційної роботи магістра*
2. *Аналіз повноти визначень поняття «біологічні активи» у науковій літературі відповідно до ознак біологічних активів. Характеристики біологічних активів, які є визначальним в розкритті їх економічної сутності*
3. *Підходи до визначення групи біологічних активів. Класифікація біологічних активів для цілей управлінського обліку*
4. *Порівняння тлумачень термінів згідно національних та міжнародних стандартів обліку. Класифікація сільськогосподарської продукції за цільовим призначенням*
5. *Проблемні аспекти в організації та методиці бухгалтерського обліку біологічних активів. Проблемні аспекти практичного застосування оцінки біологічних активів рослинництва і тваринництва за справедливою вартістю*
6. *Кількість сільськогосподарських тварин у сільськогосподарських підприємствах в Україні та у Волинській області в 2015-2024 роках*
7. *Виробництво основних видів продукції тваринництва в Україні. Посівні площі сільськогосподарських культур в Україні. Обсяг виробництва сільськогосподарських культур в Україні*
8. *Структура робочого плану рахунків обліку біологічних активів на ТОВ «Старий Порицьк»*
9. *Первинні документи з обліку поточних біологічних активів тваринництва на ТОВ «Старий Порицьк»*
10. *Аналіз динаміки і структури біологічних активів сільськогосподарських підприємств України і ТОВ «Старий Порицьк»*
11. *Аналіз руху біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» у 2024 році. Порівняльний аналіз рентабельності біологічних активів сільськогосподарських підприємств України за 2021-2024 роки.*
12. *Факторний аналіз рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» за 2023-2024 роки*

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
<i>Розділ 1</i>	<i>Нужна О.А., доцент</i>		
<i>Розділ 2</i>	<i>Нужна О.А., доцент</i>		
<i>Розділ 3</i>	<i>Нужна О.А., доцент</i>		
<i>Нормоконтроль</i>	<i>Тлучкевич Н.В., доцент</i>		
<i>Консультант з ЕОМ</i>	<i>Нужна О.А., доцент</i>		

7. Дата видачі завдання 19 вересня 2024 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	<i>Обґрунтування теми</i>	<i>до 19.09.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
2	<i>Огляд літератури із досліджуваної проблеми</i>	<i>до 26.12.2024 р.</i>	<i>виконано</i>
3	<i>Розділ 1</i>	<i>до 06.03.2025 р.</i>	<i>виконано</i>
4	<i>Розділ 2</i>	<i>до 26.06.2025 р.</i>	<i>виконано</i>
5	<i>Розділ 3</i>	<i>до 06.11.2025 р.</i>	<i>виконано</i>
6	<i>Висновки</i>	<i>до 18.11.2025 р.</i>	<i>виконано</i>
7	<i>Формування переліку джерел посилання</i>	<i>до 21.11.2025 р.</i>	<i>виконано</i>
8	<i>Формування додатків</i>	<i>до 25.11.2025 р.</i>	<i>виконано</i>
9	<i>Оформлення ілюстративного матеріалу</i>	<i>до 28.11.2025 р.</i>	<i>виконано</i>
10	<i>Нормоконтроль</i>	<i>до 02.12.2025 р.</i>	<i>виконано</i>
11	<i>Інструментальна перевірка на академічний плагіат</i>	<i>до 09.12.2025 р.</i>	<i>виконано</i>
12	<i>Представлення кваліфікаційної роботи до захисту</i>	<i>до 13.12.2025 р.</i>	<i>виконано</i>

Здобувач вищої освіти

_____ (підпис)

(Суровий М.Л.)

(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи

_____ (підпис)

(Нужна О.А.)

(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Суровий М.Л. Організація обліку і аналіз біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2025. 88 с.

Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У першому розділі розкрито теоретичні основи організації обліку і аналізу біологічних активів. Систематизовано наукові праці з організації обліку і аналізу біологічних активів, досліджено нормативне забезпечення обліку біологічних активів, визначено наукові проблеми в організації обліку і аналізі біологічних активів.

У другому розділі проведено статистичну оцінку діяльності сільськогосподарських підприємств, досліджено організацію обліку і аналіз біологічних активів сільськогосподарських підприємств.

У третьому розділі розглянуто шляхи вдосконалення організації обліку і аналізу біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах.

Основний зміст роботи викладено на 69 сторінках. Робота містить 24 таблиці, 6 рисунків, список використаних джерел із 47 найменувань та 5 додатків.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: аналіз, біологічні активи, динаміка, методика, організація обліку, рентабельність, структура.

ANNOTATION

Suroviy M.L. Organization of accounting and analysis of biological assets at agricultural enterprises. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2025. 88 p.

The qualification work consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of reference sources, appendices.

In the first section, the theoretical foundations of the organization of accounting and analysis of biological assets are revealed. Scientific works on the organization of accounting and analysis of biological assets are systematized, the regulatory support for accounting for biological assets is investigated, and scientific problems in the organization of accounting and analysis of biological assets are identified.

The second section a statistical assessment of the activities of agricultural enterprises was carried out, the organization of accounting and analysis of biological assets of agricultural enterprises were investigated.

In the third section, ways to improve the organization of accounting and analysis of biological assets at agricultural enterprises were considered.

The main content of the work is presented on 69 pages. The work contains 24 tables, 6 figures, a list of used sources with 47 items and 5 appendices.

The results of the developments can be applied in the practical activities of agricultural enterprises.

Key words: analysis, biological assets, dynamics, methodology, accounting organization, profitability, structure.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БА	–	Біологічні активи
ІТ	–	Інформаційні технології
КВЕД	–	Класифікатор видів економічної діяльності
МВО	–	Матеріально-відповідальна особа
МСФЗ	–	Міжнародний стандарт фінансової звітності
НПСБО	–	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ПБАСГ	–	Поточні біологічні активи сільського господарства

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	13
1.1. Систематизація наукових праць з організації обліку і аналізу біологічних активів	13
1.2. Нормативне забезпечення обліку біологічних активів	23
1.3. Оцінка наукових проблем в організації обліку і аналізі біологічних активів	29
Висновки до розділу 1	33
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	35
2.1. Статистична оцінка діяльності сільськогосподарських підприємств	35
2.2. Організація обліку біологічних активів	40
2.3. Аналіз біологічних активів	49
Висновки до розділу 2	57
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	59
Висновки до розділу 3	66
ВИСНОВКИ	67
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	70
ДОДАТКИ	76

ВСТУП

Актуальність теми. Одним з основних інформаційних джерел і дієвим важелем оперативного та стратегічного управління виробничо-господарською діяльністю аграрних підприємств є організація обліку і аналіз біологічних активів. Облікова інформація про стан, рух і результати перетворень біологічних активів використовується при плануванні виробничо-торговельної діяльності господарств, нормуванні насінневого фонду і кормової бази, контролі за їх цільовим використанням. Облік і аналіз біологічних активів необхідний при виявленні внутрішньогосподарських резервів підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва.

Теоретичні, методологічні та практичні засади організації обліку і аналізу біологічних активів досліджували вчені: Богданюк О.В., Брик М.М., Василішин С.І., Вишинська А.Ю., Глушко О.В., Гнатюк А.А., Гринь В., Добрунік Т.П., Волчек Р.М., Іщенко Я.П., Кінева Т.С., Клименко О.П., Коваль Н.І., Коваль О.В., Кравченко О.В., Кубік В.Д., Михальська В.В., Нужна О.А., Павлова Г.Є., Попко Є.Ю., Рібакова О.А., Смольська О.Ю., Степаненко О.І., Хомовий С.М., Шепель Т.П., Campos-Llerena P., Arias-Pérez M., Toscano-Morales C., Barreno-Córdova C. та ін.

Але, як засвідчує огляд літературних джерел, є ще ряд питань, які вимагають комплексного і поглибленого дослідження. Саме тому необхідно приділити достатню увагу питанням вдосконалення методології та практики організації обліку і аналізу біологічних активів сільськогосподарських підприємств.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту за темою «Інформаційний базис обґрунтування управлінських рішень: теорія, методика, практика» (№ д/р: 0123U101275) 2023-2025 рр.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційного проекту магістра є науково-теоретичне обґрунтування, уточнення наукових положень та розробка

методичних підходів і практичних аспектів організації обліку і аналізу біологічних активів сільськогосподарських підприємств.

Досягнення поставленої мети передбачило формування і виконання наступних наукових і практичних завдань:

- систематизувати наукові праці з організації обліку і аналізу біологічних активів;
- дослідити нормативне забезпечення обліку біологічних активів;
- визначити наукові проблеми в організації обліку і аналізі біологічних активів;
- провести статистичну оцінку діяльності сільськогосподарських підприємств;
- дослідити організацію обліку і аналіз біологічних активів сільськогосподарських підприємств та обґрунтувати напрямки їх вдосконалення;
- провести факторний аналіз рентабельності біологічних активів та визначити резерви підвищення ефективності їх використання.

Об'єктом дослідження обрано організацію обліку і аналіз біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні методи організації обліку і аналізу біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах.

Методи дослідження. У кваліфікаційній роботі магістра використовувались такі методи дослідження: аналіз – для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; порівняння – для зіставлення даних у динаміці; групування – для визначення залежності одних показників від інших; табличний (графічний) – для наочного зображення результатів дослідження; моделювання – для вивчення впливу одних показників на інші та оцінки виявленого зв'язку.

Інформаційну базу дослідження становлять наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених економістів з питань теорії, методики та практики організації обліку і аналізу біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах,

матеріали періодичних видань і наукових конференцій, дані фінансової звітності сільськогосподарських підприємств, а також результати власних досліджень і розрахунків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

удосконалено:

– на основі аналізу повноти визначень поняття «біологічні активи» у науковій літературі виділено основні ознаки (належність до живої природи, здатність до біологічних перетворень, здатність давати сільськогосподарську продукцію, здатність давати додаткові біологічні активи, здатність приносити економічні вигоди) і додаткові ознаки (здатність давати біологічно повноцінну, екологічно безпечну продукцію, контрольованість підприємством, ідентифікованість підприємством, достовірна оцінка, перебування у володінні);

– визначення біологічних активів на основі узагальнення розглянутих трактувань досліджуваного поняття, шляхом зазначення як основних ознак, так і додаткових;

– організацію первинного обліку біологічних активів тваринництва шляхом розширення інформативності первинного документа «Звіт про рух тварин і птиці на фермі» і наведення інформації за попередній звітний місяць, що дасть можливість в динаміці дослідити рух тварин і птиці за кожною обліковою групою;

набуло подальшого розвитку:

– стандартизація первинного обліку біологічних активів в сільському господарстві шляхом розробки документа «Довідка про зміну справедливої вартості біологічних активів».

Практичне значення одержаних результатів. Висновки та пропозиції, отримані у процесі дослідження, сприятимуть вдосконаленню організації обліку і аналізу біологічних активів сільськогосподарських підприємств.

Основні положення кваліфікаційної роботи магістра були використані у практичній діяльності ТОВ «Старий Порицьк», про що зазначено у рецензії із підприємства.

Особистий внесок. Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Під час виконання кваліфікаційної роботи магістра було використано інструменти штучного інтелекту для редагування та форматування тексту при здійсненні теоретичних та прикладних досліджень організації обліку і аналізу біологічних активів виключно як допоміжний засіб для пошуку ідей, уточнення формулювань та опрацювання літератури. Всі твердження, висновки, результати дослідження, розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору та ґрунтуються на власному аналізі, а отримані результати від генеративного ШІ були перевірені на достовірність та відповідність академічній доброчесності.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи магістра. Основні положення дослідження доповідалися та обговорювалися на науково-практичних конференціях: XVII Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 7 листопада 2025 р.); VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування» (м. Луцьк, 27 травня 2025 р.).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено автором у 3 опублікованих наукових працях, з них 1 стаття у збірнику студентських наукових праць «Студентський науковий вісник» і 2 тези доповідей на конференціях.

Структура та обсяги кваліфікаційної роботи магістра. Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків. Загальний обсяг роботи становить 88 сторінки друкованого тексту, в тому числі 24 таблиці на 24 сторінках і 6 рисунків на 6 сторінках. Робота містить 5 додатків на 12 сторінках, перелік джерел посилання включає 47 найменувань на 6 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, сформульовано практичне значення дослідження.

У розділі 1 «Теоретичні основи організації обліку і аналізу біологічних активів» систематизовано наукові праці з організації обліку і аналізу біологічних активів, досліджено нормативне забезпечення обліку біологічних активів, проведено оцінку наукових проблем в організації обліку і аналізі біологічних активів.

У розділі 2 «Організація обліку і аналіз біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах» статистичну оцінку діяльності сільськогосподарських підприємств, розглянуто порядок та особливості організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах, проведено аналіз біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах.

У розділі 3 «Вдосконалення організації обліку і аналізу біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах» вдосконалено документообіг та первинні документи з обліку біологічних активів, проведено факторний аналіз рентабельності біологічних активів та визначено резерви підвищення ефективності їх використання.

Висновки узагальнюють результати роботи.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1.1. Систематизація наукових праць з організації обліку і аналізу біологічних активів

Особливістю сільського господарства є, зокрема, використання в процесі функціонування та виробництва продукції таких природних ресурсів, як земля та живі організми.

У МСБО 41 «Сільське господарство» подано дуже просте визначення поняття: «біологічний актив – це жива тварина або рослина» [1]. Але, на нашу думку це визначення багатозначне та не достатньо чітке з тих міркувань, що не всі рослини і тварини можна віднести до активів, а лише ті, які приносять економічну корисність та прибуток від їх використання.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», «біологічний актив – це 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» [2]. При цьому «біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів» [2].

Питання організації обліку і аналізу біологічних активів досліджували у своїх працях вітчизняні науковці Василішин С.І. [3], Гринь В. [4], Добрунік Т.П. [5], Волчек Р.М. [5], Іщенко Я.П. [6], Коваль Н.І. [7], Кравченко О.В. [8], Кубік В.Д. [5], Михальська В.В. [9], Павлова Г.Є. [10], Степаненко О.І. [11], Шепель Т.П. [12] та ін.

Аналіз наукових статей зазначених авторів за період 2022-2024 роки наведено в додатку А. Ґрунтовний підхід до вивчення проблем організації обліку і аналізу біологічних активів демонструють також результати дисертаційних

досліджень авторів: Богданюк О.В. [13], Брик М.М. [14], Вишинська А.Ю. [15], Глушко О.В. [16], Гнатюк А.А. [17], Кінецьва Т.С. [18], Клименко О.П. [19], Коваль О.В. [20], Попко Є.Ю. [21], Рибаківа О.А. [22], Смольська О.Ю. [23], Хомовий С.М. [24] (додаток Б).

На рисунку 1.1 наведено проведений нами розподіл авторефератів дисертаційних досліджень вищезазначених авторів за тематикою відповідно до інструментів наукового дослідження біологічних активів: аналіз, інформаційне забезпечення, контроль, оцінка та управління.

аспект дослідження біологічних активів	аналіз	Богданюк О.В. (2011) Брик М.М. (2019) Глушко О.В. (2014)	Гнатюк А.А. (2013) Кінецьва Т.С. (2013)
	інформаційне забезпечення	Кінецьва Т.С. (2013)	
	контроль	Клименко О.П. (2013) Рибаківа О.А. (2017)	Смольська О.Ю. (2015)
	облік	Богданюк О.В. (2011) Брик М.М. (2019) Вишинська А.Ю. (2024) Глушко О.В. (2014) Гнатюк А.А. (2013)	Клименко О.П. (2013) Коваль О.В. (2011) Рибаківа О.А. (2017) Смольська О.Ю. (2015) Хомовий С.М. (2012)
	оцінка	Попко Є.Ю. (2013)	
	управління	Вишинська А.Ю. (2024) Глушко О.В. (2014)	Кінецьва Т.С. (2013) Хомовий С.М. (2012)

Рисунок 1.1 Розподіл авторефератів дисертацій за інструментами дослідження біологічних активів

Джерело: сформовано автором за даними [13-24].

Аналізуючи інформацію, подану на рисунку 1.1, приходимо до висновку, що переважна більшість науковців, а саме 10 з 12 (що складає 83,3%) досліджують різні аспекти обліку біологічних активів. Дещо менше дослідників, а саме 5 з 12 (що складає 41,7%) зосереджують увагу на аналізі та 4 з 12 (що складає 33,3%) розглядають питання управління біологічними активами. І найменше дисертаційних досліджень, об'єктом уваги в яких є біологічні активи, стосуються контролю (3 з 12, що складає 25%) і оцінки (1 з 12, що складає 8,3%).

Для уточнення визначення поняття «біологічні активи» проаналізуємо погляди вчених (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1. – Аналіз підходів до визначення поняття «біологічні активи» в науковій літературі

Автори	Визначення	Ознаки біологічних активів
1	2	3
Дисертаційні дослідження		
Богданюк О.В.	«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» [13]	Макрорівень: національне багатство країни
	«біологічні активи на мікрорівні — це природні ресурси, які використовуються в сільськогосподарському виробництві, контролюються підприємством, здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції» [13]	Мікрорівень: природні ресурси
Брик М.М.	«під біологічними активами запропоновано розуміти особливий економічний ресурс, а саме засоби виробництва у вигляді живих організмів, які при використанні в процесі виробничої діяльності здатні приносити економічні вигоди власнику» [14]	Особливий економічний ресурс Засоби виробництва Живі організми Використовуються в процесі виробництва Приносить економічну вигоду
Гнатюк А.А.	«контрольовані й ідентифіковані підприємством, які в результаті минулих господарських фактів під впливом біологічних процесів (росту, дегенерації, виробництва та відтворення) здатні продукувати додаткові біологічні активи та/або продукцію, готову до споживання чи до подальшої переробки, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» [17]	Контрольовані підприємством Ідентифіковані Здатні до біологічних перетворень Дають додаткові БА, готову продукцію Принносять економічні вигоди
Клименко О.П.	«біологічний актив» – це живі організми, що використовуються у сільськогосподарській діяльності та є її ресурсами, які здатні в процесі якісних і кількісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, що утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або подальшого використання, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» [19]	Живі організми Використовуються у сільськогосподарській діяльності Ресурс сільськогосподарській діяльності Здатні до біологічних перетворень Дають додаткові БА, с/г продукцію Принносять економічні вигоди
Коваль О.В.	«За функціональною сутністю біологічні активи – це живі організми у сільськогосподарській діяльності, які за своїм призначенням слугують для отримання економічних та соціально-екологічних вигід у майбутньому» [20]	Живі організми Використовуються у сільськогосподарській діяльності Принносять економічні вигоди
Наукові статті		
Коваль Н.І.	«біологічні активи — це живі організми (тварини та рослини), які вирощуються підприємством і під впливом біологічних трансформацій забезпечують отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигід» [7]	Живі організми Вирощуються підприємством Дають с/г продукцію або інші вигоди
Іщенко Я.П., Сергєєв Я.С.	«біологічні активи – це сукупність біологічних складників екосистеми (рослин, тварин, землі), які під впливом біологічних перетворень, на які спрямована діяльність підприємства, здатні продукувати додаткові біологічні активи та/або готову продукцію, а також приносити іншу потенційну користь» [6]	Сукупність біологічних складників екосистеми Дають додаткові БА, готову продукцію Принносять іншу користь

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
Добрунік Т.П., Волчек Р.М., Кубік В.Д.	«У загальному розумінні, біологічні активи виступають економічним ресурсом та мають забезпечити суб'єктам аграрного бізнесу отримання економічних вигід у результаті їх використання в процесі сільськогосподарського виробництва» [5]. «біологічні активи – специфічна складова ресурсного потенціалу аграрного виробництва» [5].	Економічний ресурс Приносить економічну вигоду Складова ресурсного потенціалу
Кравченко О.В., Дьякова В.В.	«Біологічні активи є основними компонентами операційних активів сільськогосподарських підприємств та є важливими ресурсами для їх функціонування та розвитку» [8]	Основний компонент операційних активів Важливі ресурси для діяльності та розвитку
Степаненко О.І.	«біологічні активи — це сукупність живих організмів (рослин, тварин, землі – як єдиного біологічного тіла), які під впливом генетично обумовлених природних процесів їх зміни (росту, дегенерації, виробництва та відтворення) здатні продукувати додаткові біологічні активи та/або продукцію, готову до споживання або подальшої переробки і використання для виробництва інших продуктів споживання, а також у процесі раціонального їх використання можуть приносити іншу потенційну користь для людства, виступаючи джерелом національного багатства країни і найважливішим елементом екологічного природного балансу» [11]	Живі організми Дають додаткові БА, готову продукцію Принносять іншу користь Джерело національного багатства країни Найважливіший елемент екологічного природного балансу

Джерело: [5-8; 11; 13; 14; 17; 19; 20].

Аналізуючи визначення досліджуваного поняття, подані у таблиці 1.1, приходимо до висновку, що незважаючи на різні підходи до визначення економічної категорії «біологічні активи», але всі вони спираються на П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2]. Однак в кожному визначенні акцентується увага на певних характерних ознаках біологічних активів. До прикладу, у визначенні, поданому Клименко О.П., робиться наголос на тому, що біологічні активи є живими організмами саме в сільському господарстві.

Проведемо аналіз визначень біологічних активів відповідно до зазначення їх основних та додаткових ознак, які нами були виявлені (таблиця 1.2).

Аналізуючи інформацію, подану у таблиці 1.2, бачимо, що науковці загалом комплексно підходять до трактування поняття і основні ознаки біологічних активів зазначають: належність до живої природи (100% джерел), здатність до біологічних перетворень (60%), здатність давати сільськогосподарську продукцію (50%), здатність давати додаткові біологічні активи (50%), здатність приносити економічні вигоди (80%).

Таблиця 1.2. – Аналіз повноти визначень поняття «біологічні активи» у науковій літературі відповідно до ознак біологічних активів

Ознака біологічних активів	Автори, джерело											Всього	
	дисертації					наукові статті							
	Богданюк О.В. [13]	Брик М.М. [14]	Гнатюк А.А. [17]	Клименко О.П. [19]	Коваль О.В. [20]	Разом	Коваль Н.І. [7]	Іщенко Я.П.. [6]	Добрунік Т.П. [5]	Кравченко О.В. [8]	Степаненко О.І. [11]		Разом
Основні ознаки													
Належність до живої природи (тварини або рослини, живі організми, біологічні ресурси, біологічні складники екосистем, живі істоти та організми, об'єкти біосфери)	+	+	+	+	+	5	+	+	+	+	+	5	10
Здатність до біологічних перетворень, трансформації, здатність рости і розвиватись	+		+	+		3	+	+			+	3	6
Здатність давати с/г продукцію			+	+		2	+	+			+	3	5
Здатність давати додаткові біологічні активи	+		+	+		3		+			+	2	5
Здатність приносити економічні вигоди		+	+	+	+	4	+	+	+		+	4	8
Разом основних ознак	3	2	5	5	2	x	4	5	2	1	5	x	x
Додаткові ознаки													
Використання в процесі виробничої діяльності		+		+	+	3		+	+	+	+	4	7
Контрольованість підприємством	+		+			2	+			+		2	4
Ідентифікованість підприємством			+			1						-	1
Здатність давати біологічно повноцінну, екологічно безпечну продукцію	+					1						-	1
Достовірна оцінка						-			+				1
Перебування у володінні						-				+			1
Разом додаткових ознак	2	1	2	1	1	x	1	1	2	3	1	x	x
Всього ознак	5	3	7	6	3	x	5	6	4	4	6	x	x

Джерело: систематизовано автором на основі власних досліджень.

Окрім основних ознак біологічних активів, вчені у своїх визначеннях звертають увагу на додаткові ознаки: здатність давати біологічно повноцінну, екологічно безпечну продукцію (1 автор або 10% джерел), контрольованість підприємством (4 автори або 40% джерел), ідентифікованість підприємством (1 автор або 10% джерел), достовірна оцінка (1 автор або 10% джерел), перебування у володінні (1 автор або 10% джерел).

В середньому автори в своїх визначеннях біологічних активів зазначають 5 із розглянутих ознак, з них 3-4 основні ознаки і 1-2 додаткову ознаку.

На основі узагальнення розглянутих трактувань досліджуваного поняття пропонуємо комплексне визначення біологічних активів, яке включає всі розглянуті ознаки, як основні, так і додаткові: біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані, ідентифіковані підприємством та перебувають у його володінні, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати біологічно повноцінну, екологічно безпечну сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Окрім терміну «біологічні активи», науковці напрацьовують підходи до трактування економічної сутності певних видів біологічних активів відповідно до галузевої приналежності. Зокрема, Рибаківа О.А. в дисертації досліджує проблеми обліку і контролю біологічних перетворень у птахівництві та пропонує таке визначення: «біологічні активи у птахівництві – це сукупність живих організмів – птиці, які в процесі біологічних перетворень (під впливом певних генетичних процесів їх зміни – росту, виробництва, відтворення та дегенерації) здатні давати (продукувати) додаткові біологічні активи чи продукцію (готову для споживання чи придатну для подальшої переробки), а також у процесі їх використання можуть приносити іншу потенційну користь для населення і бути джерелом національного багатства країни» [22].

В свою чергу, Хомовий С.М. зосереджує увагу на організації та методах управлінського обліку біологічних активів тваринництва і удосконалює трактування «біологічного активу як живого організму, що здатний акумулювати природну та уречевлену енергію у процесі своєї життєдіяльності та забезпечувати її вихід у вигляді інших, більш прийнятних для споживання людей енергетичних формах (продукція тваринництва)» [24]. Таким чином вчений розширює поняття біологічного активу тваринництва в аспекті енергетичної оцінки, що на думку автор «дасть можливість глибшого розуміння біоенергетичного процесу виробництва продукції тваринництва» [24].

Наведемо у таблиці 1.3 характеристики біологічних активів, які на думку Богданюк О.В. є визначальним в розкритті їх економічної сутності.

Таблиця 1.3. – Характеристики біологічних активів, які є визначальним в розкритті їх економічної сутності, за Богданюк О.В.

Рівень	Підхід до трактування біологічних активів	Специфічні характеристики біологічних активів
Мікрорівень	Економічні (господарські) активи	Складова активу бухгалтерського балансу
		Перебуває під контролем підприємства
		Є результатом минулих подій
		Має вартість або іншу цінність, яка підлягає достовірному вимірюванню
		Є ймовірність того, що будуть реалізованими втілені в активи потенційних дохід або майбутні економічні вигоди
	Біологічні ресурси	Належать до рослин чи живих птахів
		Мають здатність відновлюватись, відтворюватись за умови невиснажливого використання їх людьми
		Мають здатність зношуватись, спрацьовуватись через надмірне використання їх людьми
		Мають здатність приносити екологічні послуги
		Приносять економічні вигоди у формі сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів тощо
Макрорівень	Національне багатство	«Сукупність нагромаджених матеріальних благ, створених працею попередніх і теперішнього покоління» [18]
		«Важливий показник економічної могутності та потенціалу країни» [18]
		«За своїм складом одна частина національного багатства виступає як засіб виробництва, інша – як предмети невиробничого споживання» [18]
		«Розглядається з точки зору натурально-речової та вартісної форми» [18]

Джерело: [18].

Важливим також є поняття «група біологічних активів», трактування якого згідно стандартів бухгалтерського обліку і поглядів науковців наведено на рисунку 1.2.

Група біологічних активів	НПСБО 30 «Біологічні активи»	«Сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин» [2]
	МСФЗ 41 «Сільське господарство»	«Сукупність подібних живих тварин або рослин» [1]
	Авторське бачення (Михальська В.В.)	«Сукупність живих тварин або рослин, подібних за певними характеристиками, що притаманні різним породам або сортам, їх використанням з метою продажу, внутрішнього використання або передачі в оренду, а також умовами та технологіями їх вирощування» [9]

Рисунок 1.2 Підходи до визначення групи біологічних активів

Джерело: [1; 2; 9].

На основі авторського підходу до трактування групи біологічних активів Михальська В.В. подає також власне визначення цієї категорії саме в садівництві: «група біологічних активів садівництва – сукупність багаторічних плодкових насаджень, виноградників та ягідників, подібних за певними характеристиками, що притаманні різним їх сортам (форма плоду, крони, строки досягання плодів і ягід), та за використанням з метою реалізації, внутрішньогосподарського використання або передачі в оренду, а також за умовами та технологіями вирощування» [9].

Для ефективної організації обліку біологічних активів важливою є їх класифікація, яка дозволяє з необхідною деталізацією надавати інформацію в потрібному розрізі з метою прийняття управлінських рішень.

Науковець Коваль Н.І. пропонує класифікацію біологічних активів для цілей управлінського обліку, узгоджену з вимогами діючого законодавства (рисунок 1.3).

Ознаки класифікації біологічних активів	Вид господарської діяльності	- сільськогосподарські біологічні активи - інші біологічні активи
	Галузь аграрного виробництва	- біологічні активи рослинництва - біологічні активи тваринництва
	Період надання економічних вигід	- довгострокові біологічні активи - поточні біологічні активи - незрілі біологічні активи
	Метод оцінки	- біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю - біологічні активи, оцінені за первісною вартістю

Рисунок 1.3 Класифікація біологічних активів для цілей управлінського обліку

Джерело: [7].

Богданюк О.В. пропонує удосконалену класифікацію біологічних активів з метою відображення їх в бухгалтерському обліку, для чого науковець вважає за доцільне виділити такі дві складові:

– невироблені активи (некультивовані) – до цієї групи біологічних активів автор пропонує віднести природні біологічні активи, які використовуються в сільському господарстві:

– вироблені активи (культивовані) – ця група включатиме біологічні активи відповідно до переліку НПСБО 30 «Біологічні активи».

На думку Богданюк О.В., такий підхід до поділу біологічних активів на групи передбачає можливість «включати до переліку біологічних активів природні ресурси, які використовуються в сільськогосподарському виробництві, та узгодити класифікацію біологічних активів на мікрорівні відповідно до системи національних рахунків» [13].

В дисертаційному дослідженні Брик М.М. розширює класифікацію біологічних активів шляхом введення нових класифікаційних ознак «за структурою» (узагальнені та часткові), «за підгалуззю тваринництва» (молочне скотарство та м'ясне скотарство), «що у поєднанні з групуванням за часом використання (довгострокові, поточні) дозволяє більш повно врахувати особливості кожної складової біологічних активів та підгалузі при здійсненні обліку витрат, виходу продукції, калькулюванні собівартості, а також проведенні аналізу показників формування й використання таких активів» [14].

Клименко О.П. до класифікаційних ознак поточних біологічних активів тваринництва додає ще дві:

1) за напрямом подальшого використання:

– призначені для реалізації або переробки («молодняк, тварини на вирощуванні та відгодівлі, що призначені для реалізації на сторону або забою і переробки у своєму підприємстві, тобто мають товарний напрям» [19]);

– призначені для поповнення довгострокових біологічних активів («тварини, які призначені для формування основного стада на підприємстві або реалізації як племінний молодняк для використання в інших підприємствах» [19]);

2) за технологічною готовністю:

– «готові для використання за прямим призначенням;

– знаходяться на вирощуванні (не досягли стадії визрівання)» [19]);

Як вважає автор, така класифікації необхідна для формування повної та точної інформації про стан і склад біологічних активів підприємства, адже технологія вирощування молодняку худоби відрізняється залежно від їх цільового призначення – використання на м'ясо чи на відтворення основного стада, а також ступеня готовності до використання.

Коваль О.В. доповнює класифікацію біологічних активів, як об'єктів бухгалтерського обліку, в напрямку посилення можливостей системи обліку в інформаційному забезпеченні управління, а також здійснення контролю якості біологічних активів і додержання вимог стандартів в процесі їх біологічних перетворень:

1) за можливістю амортизації: підлягають амортизації; не підлягають амортизації;

2) за екологічною функцією: з генетично модифікованими організмами; без генетично модифікованих організмів;

3) за функцією взаємодії: забезпечують життєдіяльність інших організмів, не забезпечують життєдіяльність інших організмів;

4) за функцією соціально-продовольчого забезпечення: забезпечують продуктами харчування; забезпечують сировинною базою енергетики [20].

Розглянемо також окремі положення наукової новизни дисертаційних досліджень в контексті тематики нашої роботи.

Так, в дисертаційному дослідженні Вишинської А.Ю. в напрямку вдосконалення організації обліку біологічних активів вперше «розроблено методику облікового відображення нетелей в складі незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва, що дозволить об'єктивно відображати вартість необоротних активів у фінансовій звітності суб'єкта господарювання» [15]. Науковиця обґрунтовує потребу класифікації нетелей як окремої категорії довгострокових активів з точки зору відображення їх економічної сутності як майбутнього джерела сільськогосподарської продукції. На думку автора, це

забезпечить більш ефективне управління стадом ВРХ та підвищить точність бухгалтерського обліку витрат.

Важливим пунктом наукової новизни дисертації Гнатюк А.А. є вдосконалення документування операцій з руху довгострокових біологічних активів, для чого автором розроблено «макет нових первинних документів (акт приймання-передачі довгострокових біологічних активів та розрахунок первісної вартості довгострокових біологічних активів тваринництва/рослинництва), що сприятиме формуванню достовірного інформаційного середовища для оцінки довгострокових біологічних активів та зближенню фінансового і податкового обліку» [17]

В свою чергу, Кінева Т.С. в якості наукової новизни, зокрема, пропонує удосконалену «систему аналітичних показників та індикаторів для оцінки стану формування, використання та відтворення біологічного капіталу скотарства, що забезпечує реалізацію функції самовідновлення, гарантує безперервний виробничий процес та дає змогу приймати ефективні управлінські рішення» [18].

Отже, можемо зробити висновок про значний інтерес вчених до проблем організації обліку і аналізу біологічних активів, які стосуються теоретичних, методичних та практичних аспектів досліджуваного поняття.

1.2. Нормативне забезпечення обліку біологічних активів

Розглянемо і критично оцінимо нормативно-правові документи з питань організації обліку біологічних активів.

Конституція України є головним юридичним документом держави, на підставі якого регламентується діяльність всіх суб'єктів господарювання [25].

Відповідно до Конституції України Господарський кодекс України встановлює «правові основи господарської діяльності (господарювання), яке базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності» [26]. Господарський кодекс України націлений на забезпечення зростання

ділової активності господарських суб'єктів, розвиток підприємництва і, відповідно, зростання ефективності суспільного виробництва, його соціальне спрямування.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності» [27]. У цьому документі викладені принципи та форми організації бухгалтерського обліку, основи його документального забезпечення та обсяг фінансової звітності, заходи щодо забезпечення достовірності річної фінансової звітності.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [27] визначає мету, склад і принципи формування фінансової звітності, а також вимоги щодо визнання та розкриття її елементів.

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» містить «методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію під час збирання врожаю та розкриття інформації про них у фінансовій звітності» [2].

«Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [29] «встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності» [29].

«Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [30] «встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності,

установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету» [30].

«Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств» [31] «спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку (крім реєстру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності» [31].

Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів [32] «розроблені з метою забезпечення методичних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних змін та перетворень додаткові біологічні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності» [32].

«Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів» [33] розроблені для застосування «підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які здійснюють сільськогосподарську діяльність» [33].

Мета МСФЗ 41 «Сільське господарство» [1] – визначити обліковий підхід, а також подання фінансових звітів та розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю.

Все перелічене вище нормативно-інформаційне забезпечення регулює організацію обліку біологічних активів.

Проведемо порівняльний аналіз МСФЗ 41 «Сільське господарство» [1] та НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [2] з метою виявлення розбіжностей між національним та міжнародним стандартом бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності (таблиця 1.4).

Суб'єктові господарювання слід визнавати біологічний актив або сільськогосподарський продукт тоді і лише тоді, коли:

а) суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій (це відноситься лише до МСФЗ);

б) існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цим активом; та

в) справедливу вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити.

Таблиця 1.4. – Порівняння тлумачень термінів згідно національних та міжнародних стандартів обліку

Тлумачення терміну	
Згідно НПСБО 30 «Біологічні активи»	Згідно МСФЗ 41 «Сільське господарство»
«Біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додатковий біологічний актив, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» [2]	«Біологічний актив – це жива тварина або рослина» [1]
Біологічні перетворення – процес якісних та кількісних змін біологічних активів [2]	«Біологічні перетворення – процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні і кількісні зміни біологічного активу» [1]
«Група біологічних активів – сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин» [2]	«Група біологічних активів – це сукупність подібних живих тварин або рослин» [1]
«Сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткового біологічного активу» [2]	«Сільськогосподарська діяльність – це управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір урожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додатковий біологічний актив» [1]

Джерело: [1-2].

Фінансовий результат за МСФЗ виникає при первісному визнанні за «справедливою вартістю» – «витрати на продаж» або зміни справедливої вартості біологічного активу. А при НП(С)БО «Фінансовий результат від основної діяльності» = «фінансовий результат від первісного визнання» + «фінансовий результат від реалізації запасів» + «фінансовий результат від зміни справедливої вартості» + «дохід від реалізації запасів» + «збільшення/зменшення балансової вартості» + «сума дооцінки та уцінки балансової вартості» + «цільове фінансування».

Щодо справедливої вартості, то вона доцільна у використанні, якщо немає можливості визначити первісну. Таке положення характерне і МСФЗ 41, і НП(С)БО 30. Тільки за МСФЗ 41 передбачається застосування лише

справедливої вартості для оцінки одержаної сільськогосподарської продукції та біологічного активу, тобто оцінка продукції за собівартістю допускається лише в окремих випадках [1].

Можливість достовірно визначити справедливую вартість довгострокового чи поточного активу показує існуючу методика оцінки біологічних активів в Україні: методи її визначення залежать від ряду обставин – для поточних біологічних активів важливою є підгалузь – рослинництво чи тваринництво, для довгострокових – амортизація, для сільськогосподарської продукції та інших біологічних активів – первісне визнання. Зовсім протилежна ситуація щодо оцінки за МСФЗ 41: усі біологічні активи та сільськогосподарська продукція оцінюються за однією методикою, яка визначається наявністю у біологічного активу підприємства активного ринку та можливістю визначити його справедливую вартість. На нашу думку, таке спрощення у оцінці за МСФЗ 41 пояснюється відсутністю класифікації біологічних активів подібно як згідно НП(С)БО 30.

За НП(С)БО 30 класифікація біологічних активів ускладнює методи оцінки біологічних активів, розподіл яких на групи (рослинництва або тваринництва) та підгрупи (довгострокові або поточні) вимагає відкриття окремих рахунків, субрахунків для оцінки за первісною чи справедливою вартістю біологічних активів [2].

В той час МСФЗ 41 поділяє біологічні активи лише на дві групи:

1) споживні біологічні активи – сільськогосподарська продукція або біологічний актив на продаж. До них належать «зрілі активи рослинництва – зернові (кукурудза або пшениця); ліс, що вирощується для отримання деревини; і зрілі активи тваринництва – худоба, призначена для виробництва м'яса; худоба, яку утримують з метою продажу; риба в рибгоспах» [1];

2) «біологічні активи-носії, що виступають як само відтворюваний актив до яких належать незрілі активи рослинництва – це виноградники, фруктові дерева та ліс, із якого отримують дрова, залишаючи частину дерев; та незрілі активи тваринництва – це худоба для отримання молока» [1].

В МСФЗ 41 поділ на ці групи – доцільний, тому що саме так може бути отримана інформація, яка може виявитись корисною в процесі оцінки термінів майбутніх грошових потоків.

Крім того, НП(С)БО 30 класифікує не тільки біологічні активи, а й сільськогосподарську продукцію (таблиця 1.5), що є, на думку Мокляк М.В., позитивним, адже доцільніше в бухгалтерському обліку додаткову сільськогосподарську продукцію виділяти окремо [34].

Таблиця 1.5. – Класифікація сільськогосподарської продукції за цільовим призначенням

Сільськогосподарська продукція	Основна	Супутня	Побічна	Додаткова
Обліковується	на рахунку 27	на рахунку 22		на рахунках 27, 21
рослинництва	зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди	насіння льону, конопель	солома, гичка, бадилля	чубуки, саджанці, розсада (р. 27)
тваринництва	молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, товарна риба	молоко від основного стада овець, віск у бджолярстві	гній, пташиний послід	приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби, ремонтний молодняк риби, мальки, цьоголітки, річники (р. 212)

Джерело: [34].

Таким чином, під час проведення порівняльного аналізу виявлено достатньо значні відмінності між МСФЗ 41 та НП(С)БО 30. Зокрема, МСФЗ 41 при визначенні біологічних активів не враховує одну з основних їх властивостей властивостей, а саме можливість отримання економічних вигід від їх використання. До того ж, в міжнародних стандартах немає прив'язаності біологічних активів загалом до активів, а також до процесів, які їх породжують.

На нашу думку, доцільним у МСФЗ 41 є розподіл біологічних активів на дві групи (споживні та біологічні), оскільки це спрощує ведення бухгалтерського обліку та полегшує роботу в процесі визначення справедливої вартості.

Щодо національних стандартів бухгалтерського обліку, то вважаємо перевагою НП(С)БО 30 визначення класифікації сільськогосподарської продукції, зокрема, виділення додаткової продукції зважаючи на її необхідність у діяльності аграрних підприємств.

1.3. Оцінка наукових проблем в організації обліку і аналізі біологічних активів

Дослідимо сутність наукових проблем, які визначають автори наукових публікацій з питань організації обліку і аналізу біологічних активів і які, відповідно, потребують додаткового вивчення.

На рівні відносин держави і сільськогосподарських підприємств з точки зору обміну інформацією та її впливом на формування агрополітики вбачає проблеми Василішин С.І. у статті «Безпековий вимір методології обліку сільськогосподарської діяльності аграрних підприємств України» [3].

Як зазначає вчений, «численні дослідження стану та перспектив розвитку обліку в аграрному секторі характеризують його як недосконале явище, що є об'єктом наукових дискусій і донині. Низька оперативність і некерованість обміну інформацією між державою й аграрними підприємствами не дозволяють проводити виважену аграрну політику щодо розвитку окремих галузей сільськогосподарської діяльності та створюють у підприємців дефіцит інформації про структуру ресурсного потенціалу, виробничі показники та кінцеві результати підприємницької діяльності» [3].

Частково проблемні аспекти в організації та методиці бухгалтерського обліку біологічних активів систематизовані Павловою Г.Є. в статті «Економічний зміст поточних біологічних активів тваринництва та проблеми їх обліку» (таблиця 1.6).

Науковиця розглядає досить широкий спектр напрямів бухгалтерського обліку біологічних активів (об'єкти, рахунки, методика, оцінка, аналітичний облік, документальне забезпечення, ІТ технології, оприбуткування тварин), а також визначає існуючі проблеми саме в цьому напрямку. Зокрема, Павлова Г.Є. вбачає недоліки в недостатньо поглибленій аналітиці бухгалтерських рахунків, недосконалості первинних та зведених документів і через це не використання їх в практичній діяльності аграрних підприємств, недостатньому рівні застосування в обліку біологічних активів сучасних інформаційних технологій.

Таблиця 1.6 . – Проблемні аспекти в організації та методиці бухгалтерського обліку біологічних активів

Напрямок, якого стосується проблема	Суть проблеми
Об'єкти бухгалтерського обліку	Недостатньо чітко визначені об'єкти бухгалтерського обліку та порядок відображення біологічних активів у статистичній звітності
Аналітичний облік	Недостатня аналітика бухгалтерських рахунків, і як наслідок – необхідність відкриття субрахунків другого і третього порядку
Рахунки бухгалтерського обліку	«Неможливість застосування аналітики до біологічних активів тваринництва, оцінених за первісною і справедливою вартістю, що призводить до зведення в обліку тварин на вирощування з різними обліковими оцінками в одну групу, та ускладнює документальне оформлення» [10]
Документування (первинні документи)	Не всі форми первинних та зведених документів набули широкого практичного використання
Оприбуткування тварин	Методичні рекомендації та НПСБО 30 чітко не визначають порядок оприбуткування тварин, які одержані в господарстві
Оцінка	Оскільки в практиці рідко застосовується оцінка біологічних активів за справедливою вартістю, то більш зручним методом є оцінка за плановою собівартістю
ІТ технології	Переважно організація та ведення бухгалтерського обліку відбувається без застосування відповідного програмного забезпечення та ІТ технологій
Методика бухгалтерського обліку	Складно вести облік приріст молодняку тварин, оскільки фактично неможливо відділити приріст від тварин. Також складно розподілити біологічні активи на додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію в момент одержання додаткових біологічних активів, оскільки в цей період відсутня чітка визначеність щодо подальшого використання продукції. Не завжди можливим є бухгалтерський облік побічної продукції на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» чи 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Для уникнення спірних питань більш ефективно використовувати лише субрахунок 208

Джерело: [10].

Багато суперечливих думок викликають питання щодо оцінки біологічних активів, оскільки національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку мають розбіжності в цьому питанні.

Як зазначає Василішин С.І., «однією з найбільш суттєвих відмінностей міжнародного та національного стандарту є варіативність застосування справедливої вартості під час первісної оцінки сільськогосподарської продукції, яка є обов'язковою згідно з МСБО 41 та має альтернативу у вигляді виробничої

собівартості відповідно до норм НП(С)БО 30» [3]. На думку вченого, «наявність таких розбіжностей створює основу для «спотвореного» відображення аналогічних активів аграрних підприємств, що подають фінансову звітність за міжнародними та національними стандартами обліку» [3].

Розвиваючи свою думку, Василішин С.І. привертає увагу до проблеми відсутності відкритих ринків і ускладненість достовірного визначення справедливої вартості біологічних активів: «методологія оцінки за справедливою вартістю історично виникла та була орієнтована на реалії розвинених країн Західної Європи і США, проте її імплементація в економічний простір України стикається із серйозними перепонами, головна з яких – відсутність «відкритих» активних ринків та надійних джерел інформації щодо цін на продукцію й оцінки продукції при її первісному оприбуткуванні з виробництва» [3].

Відобразимо в таблиці 17 проблемні аспекти практичного застосування оцінки біологічних активів рослинництва й тваринництва за справедливою вартістю.

Таблиця 1.7. – Проблемні аспекти практичного застосування оцінки біологічних активів рослинництва і тваринництва за справедливою вартістю

Вид продукції	Суть проблеми застосування справедливої вартості
Продукція рослинництва	«На відміну від наявності біржових котирувань щодо класового зерна, інформація про ціни на фуражне зерно важкодоступна; у цінах активного ринку не враховують показники якості зерна, зокрема ступеня його вологості; закритість інформації щодо кінцевих контрактів при переоцінці продукції за методом аналізу контрактів на період збирання врожаю; відсутність публічної інформації щодо врожайності, якісного складу посівів і технологічних показників вирощування специфічних культур (наприклад, у горіхівництві, рисівництві, овочівництві, вирощуванні ягід, лікарських рослин, льону-довгунцю, садівництві та виноградарстві тощо), що ускладнює пошук бази порівняння для встановлення справедливої вартості» [3]
Продукція тваринництва	«Неможливість порівняння цін активного ринку дрібних та середніх фермерських господарств і великих аграрних підприємств, які вирощують породисту худобу; відсутність спеціалізованої інформації про надої, тривалість життя худоби, несучість, фертильність та ін., що унеможлиблює пошук аналогів оцінюваної за справедливою вартістю групи біологічних активів; відсутність публічної інформації щодо укладених контрактів і технологічних показників розвитку специфічних виробництв (наприклад вівчарства, козівництва, рибиництва, конярства, шовківництва тощо)» [3]

Джерело: [3].

Брик М.М. також вважає визначення справедливої вартості біологічних активів тваринництва одним із проблемних питань застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. У дисертаційному дослідженні вчений доводить різницю між поняттями «справедлива вартість» і «ринкова вартість». Як зазначає науковець, «на відміну від «ринкової вартості» поняття «справедливої вартості» припускає, що операція може відбутися за наявності певних розбіжностей або обставин, що відрізняються від нормального процесу обміну в умовах відкритого ринку. Такі обставини виключають можливість здійснення термінової операції, коли одна зі сторін перебуває в скрутному становищі, а також інші випадки, не передбачені у наведеному вище визначенні ринкової вартості» [14].

На думку Вишинської А.Ю., сучасна методика й практика бухгалтерського обліку групи нетелей є доволі суперечливою. В дисертаційному дослідженні вчена визначає доцільність ідентифікувати нетелів «як незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва, що є обґрунтованим з точки зору їх економічної сутності та сприятиме більш точному відображенню фінансового стану підприємства» [15]. Відповідно до цих нововведень науковиця розробила «методику облікового відображення нетелей в складі незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва, що дозволить об'єктивно відображати вартість необоротних активів у фінансовій звітності суб'єкта господарювання» [15].

Гнатюк А.Г. вбачає проблеми у перенасиченні обліку зайвими показниками завдяки значній кількості інформації з первинних документів та відсутність потреби у такій інформації для управління, водночас «для складання звітності на основі положень НП(С)БО 30 «Біологічні активи» не достатньо даних» [17].

Автори Campos-Llerena P., Arias-Pérez M., Toscano-Morales C., Barreno-Córdova C. [35] висвітлює основні практичні проблеми у застосуванні МСБО 41, включаючи волатильність справедливої вартості, суб'єктивність оцінок, обмежену доступність достовірних даних та необхідність більш гнучких

облікових систем, які враховують культурні, кліматичні та виробничі реалії кожного середовища.

Таким чином, вчені зосереджують свою увагу на додатковому вивченні тих проблемних аспектів організації обліку і аналізу біологічних активів, які є об'єктом саме їх дослідження. Наукові проблеми організації обліку біологічних активів пов'язані як з категоріальним апаратом, так і з методичними аспектами щодо їх оцінки, відображення на рахунках обліку та в звітності.

Висновки до розділу 1

1. Розглянуто визначення категорії «біологічні активи» в стандартах і науковій літературі. Встановлено, що незважаючи на різні підходи вчених до визначення, всі вони спираються на НП(С)БО 30 «Біологічні активи». На основі аналізу повноти визначень поняття «біологічні активи» у науковій літературі виділено основні ознаки (належність до живої природи, здатність до біологічних перетворень, здатність давати сільськогосподарську продукцію, здатність давати додаткові біологічні активи, здатність приносити економічні вигоди) і додаткові ознаки (здатність давати біологічно повноцінну, екологічно безпечну продукцію, контрольованість підприємством, ідентифікованість підприємством, достовірна оцінка, перебування у володінні). Удосконалено визначення біологічних активів на основі узагальнення розглянутих трактувань шляхом зазначення як основних ознак, так і додаткових.

2. Основні нормативні акти з питань регулювання обліку біологічних активів: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 30 «Біологічні активи», МСФЗ 41 «Сільське господарство», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, Методичні рекомендації щодо

застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів та інші.

3. Встановлено, що наукові проблеми в організації обліку біологічних активів стосуються теоретичних, організаційних, методичних і практичних аспектів щодо трактування обліково-аналітичної суті та формування біологічних активів, а саме їх оцінки, визнання, облікового відображення, аналізу та ін.

Основні положення розділу викладено автором у праці [36].

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Статистична оцінка діяльності сільськогосподарських підприємств

Сільське господарство є важливою галуззю у складі народногосподарського комплексу нашої країни, виробники продукції якого забезпечують населення необхідними продуктами рослинництва і тваринництва, а підприємства переробної та інших галузей промисловості – необхідною сировиною для виробництва продукції. Вагома частина продукції сільського господарства йде на експорт і має в цьому потужний потенціал. Однак з початком війни через її негативні наслідки спостерігається значне скорочення виробництва продукції.

Дослідимо в динаміці статистичні дані щодо діяльності сільськогосподарських підприємств України (таблиці 2.1-2.7).

Таблиця 2.1. – Кількість сільськогосподарських тварин у сільськогосподарських підприємствах в Україні в 2015-2024 роках (на кінець року)

Рік	Кількість тварин за видами, тис. голів				
	Велика рогата худоба		Свині	Вівці та кози	Птиця
	всього	у т.ч. корови			
2015	1270,5	505,1	3704,0	186,9	112008,7
2016	1213,9	484,6	3565,9	187,2	109822,5
2017	1166,6	466,6	3303,6	187,0	112512,3
2018	1138,1	467,8	3395,6	182,3	118812,9
2019	1049,5	438,6	3300,1	168,6	127773,2
2020	1008,4	423,9	3629,5	151,3	109737,0
2021	1003,4	424,6	3576,9	168,5	113478,9
2022	942,1	394,2	3144,6	140,8	101819,6
2023	919,8	382,2	3367,1	129,8	106172,0
2024	932,0	385,9	2935,3	122,9	110110,2
2024 до 2015, абс.	-338,5	-119,2	-768,7	-64,0	-1898,5
2024 до 2015, %	-26,6	-23,6	-20,8	-34,2	-1,7

Джерело: [37].

Аналізуючи дані таблиці 2.1, приходимо до висновку, що за період дослідження кількість тварин у сільськогосподарських підприємствах в Україні зменшилась за всіма видами: на 338,5 тис. голів (26,6%) ВРХ, в тому

числі на 119,2 тис. голів (23,6%) корів, на 768,7 тис. голів (20,8%) свиней, на 64,0 тис. голів (34,2%) овець і кіз, на 1898,5 тис. голів (1,7%) птиці. Найбільші темпи зниження поголів'я зафіксовані по кількості овець та кіз.

Таблиця 2.2. – Кількість сільськогосподарських тварин у сільськогосподарських підприємствах Волинської області в 2015-2024 роках (на кінець року)

Рік	Кількість тварин за видами, тис. голів				
	Велика рогата худоба		Свині	Вівці та кози	Птиця
	всього	у т.ч. корови			
2015	53,1	20,3	80,1	1,0	4650,0
2016	50,4	19,3	93,1	1,3	4981,7
2017	44,9	17,5	98,8	1,3	4874,4
2018	44,7	19,1	81,8	1,2	4634,9
2019	41,2	17,9	76,2	1,3	4866,5
2020	40,2	17,5	66,3	1,3	5171,3
2021	42,8	18,4	61,3	1,8	5205,3
2022	44,6	18,3	54,0	1,8	3194,8
2023	42,4	17,3	56,7	1,2	5569,1
2024	43,8	17,9	34,9	0,9	5294,8
2024 до 2015, абс.	-9,3	-2,4	-45,2	-0,1	644,8
2024 до 2015, %	-17,5	-11,8	-56,4	-10,0	13,9

Джерело: [37].

Аналізуючи дані таблиці 2.2, приходимо до висновку, що за період дослідження кількість тварин у сільськогосподарських підприємствах Волинської області зменшилась за такими видами: на 9,3 тис. голів (17,5%) ВРХ, в тому числі на 2,4 тис. голів (11,8%) корів, на 45,2 тис. голів (56,4%) свиней, на 0,1 тис. голів або на 10,0% овець та кіз. Найбільші темпи зниження поголів'я зафіксовані по кількості свиней. В той же час спостерігається зростання поголів'я птиці (на 644,8 тис. голів або на 13,9%).

Аналізуючи дані таблиці 2.3, приходимо до висновку, що за період дослідження питома вага Волинської області за кількістю тварин у сільськогосподарських підприємствах в Україні зросла практично за всіма видами: на 0,52 відсоткових пункти по ВРХ, в тому числі на 0,62 відсоткових пункти для корів, на 0,20 відсоткових пункти для овець і кіз, на 0,66 відсоткових пункти для птиці. Найбільші темпи зростання показника зафіксовані по питомій вазі кількості голів птиці. Водночас зазначимо, що спостерігається зменшення питомої ваги Волинської області за кількістю свиней у сільськогосподарських

підприємствах в Україні у 2024 році порівняно з 2015 роком на 0,97 відсоткових пункти.

Таблиця 2.3. – Питома вага Волинської області за кількістю сільськогосподарських тварин у сільськогосподарських підприємствах України в 2015-2024 роках (на кінець року)

Рік	Питома вага, %				
	Велика рогата худоба		Свині	Вівці та кози	Птиця
	всього	у т.ч. корови			
2015	4,18	4,02	2,16	0,54	4,15
2016	4,15	3,98	2,61	0,69	4,54
2017	3,85	3,75	2,99	0,70	4,33
2018	3,93	4,08	2,41	0,66	3,90
2019	3,93	4,08	2,31	0,77	3,81
2020	3,99	4,13	1,83	0,86	4,71
2021	4,27	4,33	1,71	1,07	4,59
2022	4,73	4,64	1,72	1,28	3,14
2023	4,61	4,53	1,68	0,92	5,25
2024	4,70	4,64	1,19	0,73	4,81
2024 до 2015, абс.	0,52	0,62	-0,97	0,20	0,66

Джерело: розрахунки автора за даними [37].

Таблиця 2.4. – Виробництво основних видів продукції тваринництва в Україні

Рік	Виробництво основних видів продукції тваринництва			
	м'ясо (у забійній вазі), тис. т	молоко, тис. т	яйця, млн. шт.	вовна, т
1990	4357,8	24508,3	16286,7	29804
2000	1662,8	12657,9	8808,6	3400
2010	2059,0	11248,5	17052,3	4192
2015	2322,6	10615,4	16782,9	2270
2016	2323,6	10381,5	15100,4	2072
2017	2318,2	10280,5	15505,8	1967
2018	2354,9	10064,0	16132,0	1908
2019	2492,4	9663,2	16677,5	1734
2020	2477,5	9263,6	16167,2	1573
2021	2438,3	8713,9	14071,3	1497
2022	2206,7	7767,7	11921,8	1237
2023	2239,5	7430,4	11379,4	1187
2024	2353,0	7246,4	11597,9	1119
2024 до 1990, абс.	-2004,8	-17261,9	-4688,8	-28685
2024 до 1990, %	-46,0	-70,4	-28,8	-96,2

Джерело: [38].

Аналізуючи дані таблиці 2.4, спостерігаємо за період дослідження значне зменшення обсягів виробництва всіх основних видів продукції тваринництва в Україні: на 2004,8 тис. т (46,0%) м'яса (у забійній вазі), на 17261,9 тис. т (70,4%) молока, на 4688,8 млн. шт (28,8%) яєць, на 28685 т (96,2%) вовни. Найбільші

темпи зменшення обсягу виробництва зафіксовані для обсягів виробництва вовни.

Перейдемо до аналізу стану рослинництва в Україні.

Таблиця 2.5. – Посівні площі сільськогосподарських культур в Україні, тис. га

Рік	Посівна площа за видами культур, тис. га					Площа насаджень культур плодкових та ягідних, тис. га
	культури зернові та зернобобові	буряк цукровий фабричний	соняшник	картопля	культури овочеві	
1991	14671	1558	1601	1533	477	842
2000	13646	856	2943	1629	541	425
2010	15090	501	4572	1408	465	255
2015	14739	237	5105	1291	446	235
2016	14401	292	6073	1312	447	224
2017	14624	316	6034	1323	445	226
2018	14839	276	6117	1319	439	228
2019	15318	222	5928	1309	452	225
2020	15392	220	6457	1325	464	219
2021	15995	227	6622	1283	460	217
2022	12171	184	5293	1208	378	193
2023	10985	250	5220	1210	397	187
2024	11139	254	5020	15	28	41
2024 до 1991, абс.	-3532	-1304	3419	-1518	-449	-801
2024 до 1991, %	-24,1	-83,7	213,6	-99,0	-94,1	-95,1

Джерело: [39].

Аналізуючи дані таблиці 2.5, приходимо до висновку, що за період дослідження посівні площі сільськогосподарських культур в Україні зменшилась за всіма видами, крім соняшнику: на 3532 тис. га (24,1%) культур зернових та зернобобових, на 1304 тис. га (83,7%) буряку цукрового фабричного, на 1518 тис. га (99,0%) картоплі, на 449 тис. га (94,1%) культур овочевих, на 801 тис. га (95,1%) для культур плодкових та ягідних. Найбільші темпи зниження посівних площ зафіксовані для посівних площ картоплі. В той же час спостерігається зростання посівних площ соняшнику (на 3419 тис. га або на 213,6%).

У 2022 році у зв'язку з війною відбулось зменшення посівних площ за всіма видами культур, однак в же у 2023 році спостерігається певна позитивна динаміка щодо збільшення посівних площ під буряк цукровий фабричний, картоплю і культури овочеві порівняно з попереднім роком, а у 2024 році збільшуються посівні площі культур зернових та зернобобових і буряку цукрового фабричного також порівняно з попереднім роком.

Таблиця 2.6. – Обсяг виробництва сільськогосподарських культур в Україні

Рік	Обсяг виробництва (валовий збір) за видами культур, тис. т					
	культури зернові та зернобобові	буряк цукровий фабричний	соняшник	картопля	культури овочеві	культури плодові та ягідні
1991	38674	36168	2311	14550	5932	1537
2000	24459	13199	3457	19838	5821	1453
2010	39271	13749	6772	18705	8122	1747
2015	60126	10331	11181	20839	9214	2153
2016	66088	14011	13627	21750	9415	2007
2017	61917	14882	12236	22208	9286	2048
2018	70057	13968	14165	22504	9440	2571
2019	75143	10205	15254	20269	9688	2119
2020	64933	9150	13110	20838	9653	2024
2021	86010	10854	16392	21356	9935	2235
2022	53864	9942	11329	20900	7512	1995
2023	59772	13130	12760	21359	8297	1996
2024	56246	12798	10956	384	1035	311
2024 до 1991, абс.	17572	-23370	8645	-14166	-4897	-1226
2024 до 1991, %	45,4	-64,6	374,1	-97,4	-82,6	-79,8

Джерело: [39].

Аналізуючи дані таблиці 2.6, приходимо до висновку, що незважаючи на зменшення посівних площ за період дослідження обсяги виробництва (валовий збір) сільськогосподарських культур в Україні збільшилися за такими видами: на 17572 тис. т (45,4%) культур зернових та зернобобових, на 8645 тис. т (374,1%) соняшнику. Найбільші темпи збільшення обсягу виробництва зафіксовані для посівних площ. Соняшнику. В той же час спостерігається значне зменшення обсягу виробництва буряку цукрового фабричного, а саме на 23370 тис. т або на 64,6%, на 14166 тис. т (97,4%) картоплі, на 4897 тис. т (82,6%) культур овочевих і на 1226 тис. т (79,8%) культур плодових та ягідних.

Аналізуючи дані таблиці 2.7, приходимо до висновку, що збільшення обсягів виробництва (валового збору) сільськогосподарських культур в Україні, зважаючи на скорочення посівних площ, відбулось завдяки значному збільшенню врожайності за всіма без винятку видами культур. Так, у 2024 році порівняно з базовим 1991 роком врожайність культур зернових і зернобобових зросла на 24,1 ц (90,9%), буряку цукрового фабричного на 271 ц (115,8%), соняшнику на 7,2 ц (49,3%), картоплі на 157 ц 0165,3(%), культур овочевих на 244 ц (190,6%), культур плодових та ягідних на 70,1 ц (304,8%). Найбільші темпи

збільшення врожайності зафіксовані для врожайності культур плодкових та ягідних.

Таблиця 2.7. – Урожайність сільськогосподарських культур в Україні

Рік	Урожайність за видами культур, ц з 1 га зібраної площі					
	культури зернові та зернобобові	буряк цукровий фабричний	соняшник	картопля	культури овочеві	культури плодові та ягідні
1991	26,5	234	14,6	95	128	23,0
2000	19,4	177	12,2	122	112	38,4
2010	26,9	279	15,0	132	174	78,2
2015	41,1	436	21,6	161	206	104,5
2016	46,1	482	22,4	166	211	101,9
2017	42,5	475	20,2	168	208	103,1
2018	47,4	509	23,0	171	214	128,4
2019	49,1	461	25,6	155	214	108,1
2020	42,5	416	20,2	157	207	105,6
2021	53,9	479	24,6	166	215	117,3
2022	45,8	541	21,6	174	200	116,1
2023	55,2	525	24,5	177	209	119,0
2024	50,6	505	21,8	252	372	93,1
2024 до 1991, абс.	24,1	271	7,2	157	244	70,1
2024 до 1991, %	90,9	115,8	49,3	165,3	190,6	304,8

Джерело: [39].

Таким чином, проведений аналіз статистичних даних показав загалом погіршення показників діяльності сільськогосподарських підприємств в Україні, яке проявляється у зменшення поголів'я худоби, скорочення посівних площ сільськогосподарських культур, зменшенні обсягів виробництва основних видів продукції як рослинництва (за винятком соняшнику), так і тваринництва.

2.2. Організація обліку біологічних активів

Організація та ведення бухгалтерського обліку на аграрних підприємствах регламентується вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [27], а також затвердженої на підприємстві облікової політики згідно положень «Наказу про облікову політику підприємства». При формуванні такого внутрішнього документа підприємство керується «Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства» [40].

На сільськогосподарських підприємствах бухгалтерський облік здійснюють працівники окремого підрозділу – бухгалтерської служби підприємства.

Більш детально розглянемо порядок організації обліку і загалом і організацію обліку біологічних активів зокрема на одному з сільськогосподарських підприємств Волинської області, а саме ТОВ «Старий Порицьк». Підприємство здійснює свою діяльність починаючи з 2010 року, причому основним видом діяльності згідно КВЕД-2010 є 01.41 «Розведення великої рогатої худоби молочних порід» [41].

Згідно штатного розпису бухгалтерська служба підприємства ТОВ «Старий Порицьк» складається із п'яти працівників, які виконують обов'язки відповідно до зазначених у посадових інструкціях (таблиця 2.8).

Таблиця 2.8. – Структура бухгалтерії з розподілом функціональних обов'язків на ТОВ «Старий Порицьк»

Посада	Ділянка обліку	Обов'язки	Форми звітності	Рахунки
Головний бухгалтер	Всі	Організація бухгалтерського обліку, формування звітності, контроль. Облік капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів	Фінансова та податкова звітність	Рахунки 4, 7, 9 класів, 64
Бухгалтер	Виробництво готової продукції	Облік виробництва, готової продукції, розрахунків з постачальниками. Аналітичний облік виробництва, готової продукції	№ 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»	21, 23, 27, 63, 90, 91
Бухгалтер	Необоротні активи та розрахунки з покупцями	Облік необоротних активів, поточних зобов'язань, розрахунків з покупцями, грошових коштів	Статистична звітність	Рахунки 1, 3, 6 класів
Бухгалтер	Заробітна плата	Облік оплати праці, довгострокових зобов'язань	Об'єднана звітність з ПДФО, ЄСВ і ВЗ	Рахунки 5 класу, 66, 65, 64, 91, 92, 93
Бухгалтер	Запаси	Облік руху, відпуску у виробництво та контроль запасів	-	20, 22, 25, 26

Джерело: складено автором за даними підприємства.

Підприємство обрало автоматизовану форму ведення обліку, для чого застосовує спеціалізовану бухгалтерську програму BAS бухгалтерія, а податкова і статистична звітність подається за допомогою програми «М.Е.Дос».

Згідно вимог «Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань» [42] на сільськогосподарських підприємствах проводять інвентаризацію з метою відображення достовірних даних щодо активів і зобов'язань у фінансовій звітності, і це на ТОВ «Старий Порицьк» відбувається з такою періодичністю: не рідше одного разу в квартал – для запасів, один раз на рік (грудень) – для основних засобів та нематеріальних активів.

Підприємство ТОВ «Старий Порицьк» є платником єдиного податку четвертої групи, відповідно перебуває на спрощеній системі оподаткування.

Система звітності ТОВ «Старий Порицьк» включає фінансову звітність (форми 1-5 згідно вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [28]), податкову звітність і статистичну звітність.

Організація обліку біологічних активів має певні особливості, пов'язані з сезонністю умов ведення сільського господарства:

- надходження продукції тваринництва та витрати на її виробництво не узгоджені протягом року;
- витрати поділяються за видами і складом тварин в облікові групи; ціна продукції тваринництва залежить від обсягу коштів, які витрачаються на утримання тварин, та їх продуктивності;
- для обліку худоби використовують окрему систему документообігу, характерну саме для аграрного сектору;
- тривалість виробничого циклу у сільському господарстві може складати від декількох місяців до року, тому собівартість визначається в кінці року.

Як вірно зазначають автори Кравченко О.В. і Дьякова В.В., «без чіткої та єдиної облікової політики щодо організації бухгалтерського обліку біологічних активів ефективність прийняття управлінських рішень значно менша порівняно

з підприємствами, які наслідують всі вимоги та рекомендації міжнародного та вітчизняного законодавства» [8].

Визначимо основні завдання організації обліку поточних біологічних активів тваринництва на підприємствах сільського господарства загалом і на ТОВ «Старий Порицьк» зокрема:

- систематичне і своєчасне забезпечення керівників і спеціалістів оперативною інформацією про наявність на підприємстві поголів'я тварин та птиці;
- своєчасне й правильне документальне оформлення всіх операцій з біологічними активами та забезпечення достовірних даних про всі зміни з ними;
- контроль за збереженням тварин у місцях їх утримання, а також на кожному з етапів їх руху на підприємстві;
- грамотне та вірне визначення первісної вартості тварин при їх надходженні та вибутті.

Опишемо основні документи, якими регламентується бухгалтерський облік біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах, в тому числі й на ТОВ «Старий Порицьк»:

- облікова політика у формі наказу про облікову політику підприємства – в ній визначено метод оцінки біологічних активів (у розрізі видів біологічних активів), порядок переоцінки, термін використання, особливості проведення інвентаризації та інші питання;
- робочий план рахунків – в ньому визначено класифікацію біологічних активів сільськогосподарського підприємства шляхом відкриття додаткових субрахунків для необхідної деталізації бухгалтерського обліку всіх наявних на підприємстві видів біологічних активів.

У наказі про облікову політику ТОВ «Старий Порицьк» є окремі пункти, які стосуються відповідно організації обліку довгострокових і поточних біологічних активів. Зокрема, у пункті 6 «Довгострокові біологічні активи» визначено, що об'єктом бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів вважати у рослинництві види багаторічних насаджень. На підприємств строк корисного

використання довгострокових біологічних активів встановлює спеціально створена комісія, однак цей строк не може бути меншим від передбаченого законодавством. До складу цієї спеціально створеної комісії на ТОВ «Старий Порицьк» входить директор підприємства (голова комісії), а також головний бухгалтер та головний агроном (члени комісії). Оцінку довгострокових біологічних активів на підприємстві здійснюють за первісною вартістю.

Відповідно, у пункті 8 «Поточні біологічні активи» наказу про облікову політику ТОВ «Старий Порицьк» визначено, що об'єктами бухгалтерського обліку поточних біологічних активів вважати у рослинництві окремі сільськогосподарські культури. У рослинництві об'єктами обліку витрат можуть бути роботи, виконані під урожай майбутнього року (оранка на зяб, снігозатримання, унесення добрив тощо). Оцінку поточних біологічних активів на підприємстві здійснюють за первісною вартістю (виробничою собівартістю).

Щодо робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, то на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «Старий Порицьк» він передбачає таку деталізацію інформації щодо біологічних активів (таблиця 2.9).

Для «обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів» [29] на аграрних підприємствах використовується рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи», відповідно надходження цих активів відображається на дебетом, а вибуття – за кредитом.

Рахунок 16 має такі субрахунки: 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю», 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», 165 «Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за справедливою вартістю» і 166 «Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за первісною вартістю». На цих субрахунках ведеться облік відповідних груп біологічних активів підприємства.

Таблиця 2.9. – Структура робочого плану рахунків обліку біологічних активів
на ТОВ «Старий Порицьк»

Код рахунку			Назва рахунку / субрахунку	
першого порядку	другого порядку	третього порядку		
16			«Довгострокові біологічні активи»	
	162		«Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю», в т.ч.:	
		1621	«Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю (не амортизуються)»	
		1622	«Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю (амортизуються)»	
	164		«Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», в т.ч.:	
		1641	«Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю (не амортизуються)»	
		1642	«Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю (амортизуються)»	
	166		«Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю»	
		1661	«Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю (не амортизуються)»	
		1662	«Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю (амортизуються)»	
21	211		«Поточні біологічні активи»	
		2111	Зернові та зернобобові культури	
			21111 Пшениця озима	
			21112 Жито озиме	
			...	
		2112	Технічні культури	
			21121 Соняшник на зерно	
			21122 Буряки цукрові (фабричні)	
		2113	Картопля та овочеві культури	
		2114	Кормові культури	
		212	2121	Молодняк тварин на вирощуванні
			2122	Тварини на відгодівлі
			2123	Доросла худоба, що вибракувана з основного стада
213		«Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»		

Джерело: наказ про облікову політику підприємства.

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено на сільськогосподарських підприємствах, в тому числі й на ТОВ «Старий Порицьк», «для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, ... а також худоби, вибракуваної з основного стада й

реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо. За дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відображається (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуваних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо» [29].

Для обліку тварин на сільськогосподарських підприємствах, в тому числі й на ТОВ «Старий Порицьк», за рахунком 21 «Поточні біологічні активи» передбачено два субрахунки: 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

На субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться на господарстві «облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, ... доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо)» [29].

На субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» ведеться на сільськогосподарських підприємствах «облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, внаслідок чого їх оцінювання здійснено відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва» [29].

Відповідно, до субрахунків 212 і 213 на сільськогосподарських підприємствах відкривають субрахунки другого порядку за видами тварин, які наявні на підприємстві. Частина цієї інформації відображена у таблиці 2.9.

Важливе значення для організації обліку біологічних активів має документування всіх операцій, пов'язаних з їх наявністю та рухом. На ТОВ «Старий Порицьк» порядок документування всіх операцій, в тому числі й стосовно біологічних активів, здійснюється відповідно до вимог «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [30] і «Методичних рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах» [32].

Зокрема, підставою для бухгалтерського обліку операцій з руху (надходження, переміщення, вибуття) поточних біологічних активів тваринництва на сільськогосподарських підприємствах, в тому числі й на ТОВ «Старий Порицьк», є такі первинні документи (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10. – Первинні документи з обліку поточних біологічних активів тваринництва на ТОВ «Старий Порицьк»

Код форми	Назва	Призначення	Відповідальний за складання	Кількість примірників	Кому передається
1	2	3	4	5	6
ПБАСГ-3	«Акт на оприбуткування приплоду тварин»	оформлення отриманого на фермі приплоду тварин	завідувач ферми (у день отримання приплоду окремо за кожним видом тварин)	2	один примірник передається в бухгалтерію, другий – зберігається на фермі
ПБАСГ-6	«Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка, падіж)»	оформлення вибуття тварин в результаті забою, прирізки та падежу	комісія: зоотехнік, ветеринарний лікар, завідувач ферми, особа, за якою закріплені тварини (в день вибуття)	1	передається керівнику підприємства на розгляд і затвердження
ПБАСГ-10	«Відомість зважування тварин»	визначення фактичної живої маси тварин, яка в процесі вирощування або відгодівлі тварин збільшується	зоотехнік або завідувач ферми (щомісяця, періодично, вибірково)	1	передається в бухгалтерію
ПБАСГ-9	«Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів»	Оформлення переводу тварин з однієї статево-вікової групи в іншу (в основне стадо)	зоотехнік або завідувач ферми (у день переведення тварин з однієї групи до іншої)	1 (2 у випадку, якщо тварин передають в групу, яка знаходиться на іншій фермі, або переводять в основне стадо)	передається в бухгалтерію; перший примірник залишається на фермі, яка передає, другий – передають підрозділу, який одержує

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5	6
ПБАСГ-11	«Розрахунок визначення приросту»	визначення приросту живої маси тварин з урахуванням руху поголів'я	завідувач ферми (щомісяця в цілому по фермі і по облікових групах тварин)	1	передається в бухгалтерію в кінці місяця
ПБАСГ-12	«Книга обліку руху тварин і птиці на фермі»	щоденний облік руху тварин на фермі	завідувач ферми	1	зберігається на фермі
ПБАСГ-13	«Звіт про рух тварин і птиці на фермі»	узагальнення даних, які відображають наявність і рух тварин на фермі	завідувач ферми (щомісяця)	2	один примірник передається в бухгалтерію, другий – зберігається на фермі
ПБАСГ-14	«Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої хзудоби»	фіксація даних про одержаний приплід та його вирощування до моменту вибуття із господарства	зоотехнік	1	зберігається на фермі
ПБАСГ-15	«Журнал реєстрації осіменіння корів і телиць»	Контроль за осіменінням та його результатами	зоотехнік	1	зберігається на фермі

Джерело: складено за даними підприємства.

За даними таблиці 2.10, на ТОВ «Старий Порицьк» використовуються практично всі первинні документи по обліку поточних біологічних активів тваринництва, передбачені Методичними рекомендаціями [32], окрім тих, які стосуються діяльності спеціалізованих господарств з розведення птахів (ПБАСГ-4, ПБАСГ-5, ПБАСГ-16, ПБАСГ-17), звірів (ПБАСГ-7), свиней (ПБАСГ-8).

Окрім вже зазначених, для бухгалтерського обліку поточних біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах загалом і на ТОВ «Старий Порицьк» зокрема використовуються й інші первинні документи: «Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю» (форма № ПБАСГ-1), «Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю» (форма № ПБАСГ-2), товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, накладні тощо.

Для обліку довгострокових біологічних активів на ТОВ «Старий Порицьк» використовуються такі первинні документи: «Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію» (форма № ДБАСГ-1), «Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма №

ДБАСГ-2), «Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень)» (форма № ДБАСГ-3), «Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин)» (форма № ДБАСГ-4).

Проведені дослідження свідчать, що на сільськогосподарських підприємствах використовується значна кількість первинної документації з обліку біологічних активів. Правильне та своєчасне складання первинної документації з обліку біологічних активів дозволить забезпечити підприємство цілісною та достовірною інформацією, а також є основою для прийняття раціональних управлінських рішень щодо ефективного їх використання.

2.3. Аналіз біологічних активів

Аналіз біологічних активів сільськогосподарських підприємств проведемо за такими напрямками: склад, динаміка та структура, рух і ефективність використання біологічних активів.

Інформаційною базою для проведення аналізу біологічних активів є дані Державної служби статистики України (для сільськогосподарських підприємств) і дані фінансової звітності ТОВ «Старий Порицьк».

Дослідимо в динаміці статистичні дані щодо вартості біологічних активів сільськогосподарських підприємств України (таблиці 2.11).

Аналізуючи дані таблиці 2.11, приходимо до висновку, що за період дослідження вартість біологічних активів сільськогосподарських підприємств України постійно зростала, як довгострокових, так і поточних. У порівнянні з 2013 роком у 2024 році вартість довгострокових біологічних активів сільськогосподарських підприємств України збільшилась на 11567869,9 тис. грн. (150,6%), а вартість поточних біологічних активів збільшилась на 33235820,8 тис. грн. (281,8%).

Таблиця 2.11. – Аналіз динаміки біологічних активів сільськогосподарських підприємств України за 2013-2024 роки

Рік	Необоротні активи, тис. грн.	в т.ч. довгострокові біологічні активи (залишкова вартість)		Оборотні активи, тис. грн.	в т.ч. поточні біологічні активи	
		Сума, тис. грн.	Питома вага, %		Сума, тис. грн.	Питома вага, %
2013	115473711,7	7679396,1	6,7	193244781,2	11793773,9	6,1
2014	120613049,6	7098195,9	5,9	265496092,8	11892041,2	4,5
2015	168266026,0	8091285,2	4,8	511534006,4	14047584,0	2,7
2016	215257674,4	8954960,5	4,2	1315003099,3	16740683,4	1,3
2017	268798262,9	10468028,1	3,9	634775760,3	18206915,7	2,9
2018	324821529,7	11991344,0	3,7	648939540,1	23435426,9	3,6
2019	384728602,7	13425486,6	3,5	635750932,1	25039166,1	3,9
2020	414587708,1	13948082,3	3,4	706071564,2	27774677,8	3,9
2021	460908736,8	15344350,1	3,3	870792170,5	31525812,2	3,6
2022	459347937,3	16047162,3	3,5	968921272,6	40476259,6	4,2
2023	495931136,2	17405372,5	3,5	1017376371,9	39039040,4	3,8
2024	562079693,3	19247266,0	3,4	1141327420,0	45029594,7	3,9
2024 до 2013, абс.	446605981,6	11567869,9	-3,2	948082639	33235820,8	-2,2
2024 до 2013, %	386,8	150,6	x	490,6	281,8	x

Джерело: розрахунки автора за даними [43-44].

Однак спостерігається негативна динаміка щодо зменшення питомої ваги довгострокових біологічних активів (за залишковою вартістю) у необоротних активах сільськогосподарських підприємств України від 6,7% у 2013 році до 3,4% у 2024 році, тобто на 3,2 відсоткових пункти. Проте у 2022-2023 роках зафіксовано незначне зростання показника на 0,2 відсоткових пункти проти 2021 року.

Аналогічно, питома вага поточних біологічних активів у оборотних активах сільськогосподарських підприємств України протягом періоду дослідження також зменшується від 6,1% у 2013 році до 3,9% у 2024 році, тобто на 2,2 відсоткових пункти. Проте зафіксовані також періоди зростання показника у 2017-2020, 2022 і 2024 роках.

Графічно динаміку питомої ваги довгострокових біологічних активів (за залишковою вартістю) у необоротних активах і поточних біологічних активів у оборотних активах за період 2013-2024 роки наведено на рисунку 2.1.

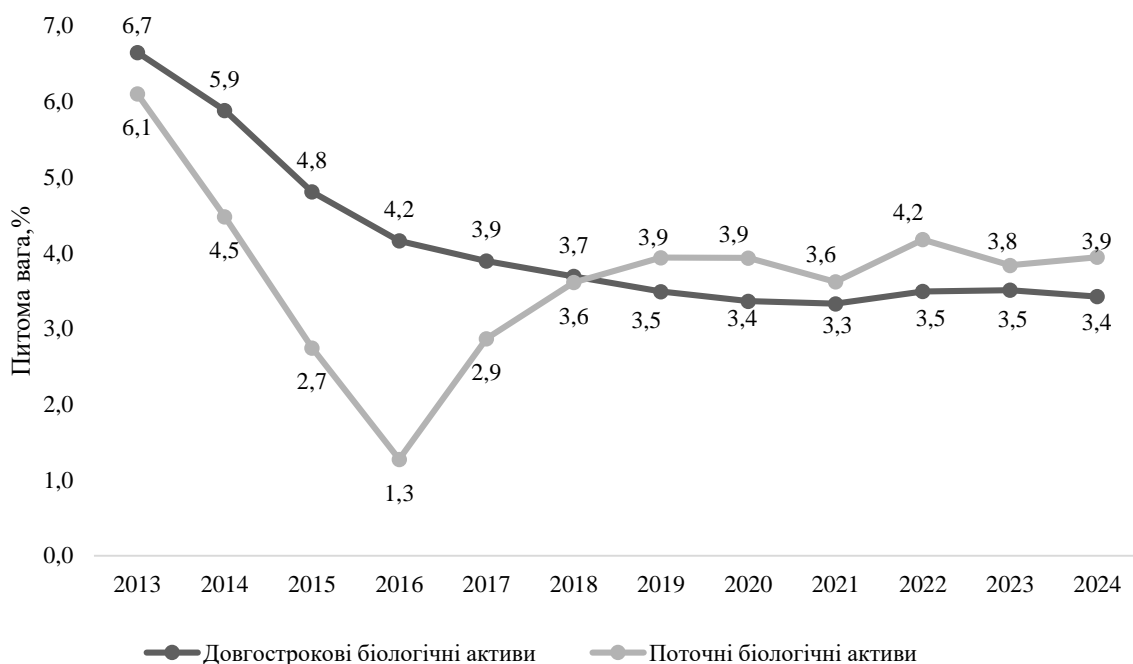


Рисунок 2.1 Динаміка питомої ваги біологічних активів сільськогосподарських підприємств України у відповідних розділах активу балансу за 2013-2024 роки, %

Джерело: побудовано автором за даними таблиці 2.1.

Дослідимо в динаміці дані щодо вартості біологічних активів сільськогосподарського підприємства ТОВ «Старий Порицьк» (таблиця 2.12).

Таблиця 2.12. – Аналіз динаміки біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» за 2021-2024 роки

Рік	Необоротні активи, тис. грн.	в т.ч. довгострокові біологічні активи (залишкова вартість)		Оборотні активи, тис. грн.	в т.ч. поточні біологічні активи	
		Сума, тис. грн.	Питома вага, %		Сума, тис. грн.	Питома вага, %
2021	42496	2928	6,9	33240	2682	8,1
2022	43075	3441	8,0	37712	3022	8,0
2023	44237	3430	7,8	45008	4401	9,8
2024	44268	3240	7,3	63698	7719	12,1
2024 до 2022, абс.	1772	312	0,4	30458	5037	4,0
2024 до 2022, %	4,2	10,7	x	91,6	187,8	x

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

Аналізуючи дані таблиці 2.12, приходимо до висновку, що вартість довгострокових біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» у порівнянні з 2021 роком у 2024 році збільшилась на 312 тис. грн. (10,7%), однак стійкої динаміки показник протягом періоду дослідження не має. Так, у 2022 році проти 2021 року

вартість довгострокових біологічних активів підприємства зростає на 513 тис. грн. (17,5%), однак у наступні періоди спостерігається зменшення: на 11 тис. грн. (0,3%) у 2023 році і на 190 тис. грн. (5,5%) у 2024 році.

Аналогічну динаміку має й питома вага довгострокових біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» в необоротних активах, а саме зростає на 1,1 відсоткових пункти у 2022 році і зменшується відповідно на 0,2 і 0,5 відсоткових пункти у 2023 і 2024 роках. Загалом за період дослідження, тобто у 2024 році проти 2021 року спостерігається збільшення питомої ваги довгострокових біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» в необоротних активах підприємства на 0,4 відсоткових пункти.

Вартість поточних біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк», навпаки, протягом всього періоду дослідження мала позитивну динаміку і зростала на 340 тис. грн. (12,7%) у 2022 році, на 1379 тис. грн. (45,6%) у 2023 році і на 3318 тис. грн. (75,4%) у 2024 році. Загалом за період дослідження, тобто у 2024 році проти 2021 року спостерігається збільшення вартості поточних біологічних активів підприємства на 5037 тис. грн. (187,8%) або у 2,9 рази.

Аналогічну динаміку має й питома вага поточних біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» в оборотних активах, а саме зменшується на 0,1 відсоткових пункти у 2022 році і збільшується відповідно на 1,8 і 2,3 відсоткових пункти у 2023 і 2024 роках. Загалом за період дослідження, тобто у 2024 році проти 2021 року спостерігається збільшення питомої ваги поточних біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» в оборотних активах підприємства на 4,0 відсоткових пункти.

Показники питомої ваги біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» (довгострокових – у необоротних активах і поточних – у оборотних активах) значно вищі порівняно з відповідними показниками для сільськогосподарських підприємств України (рисунок 2.2).

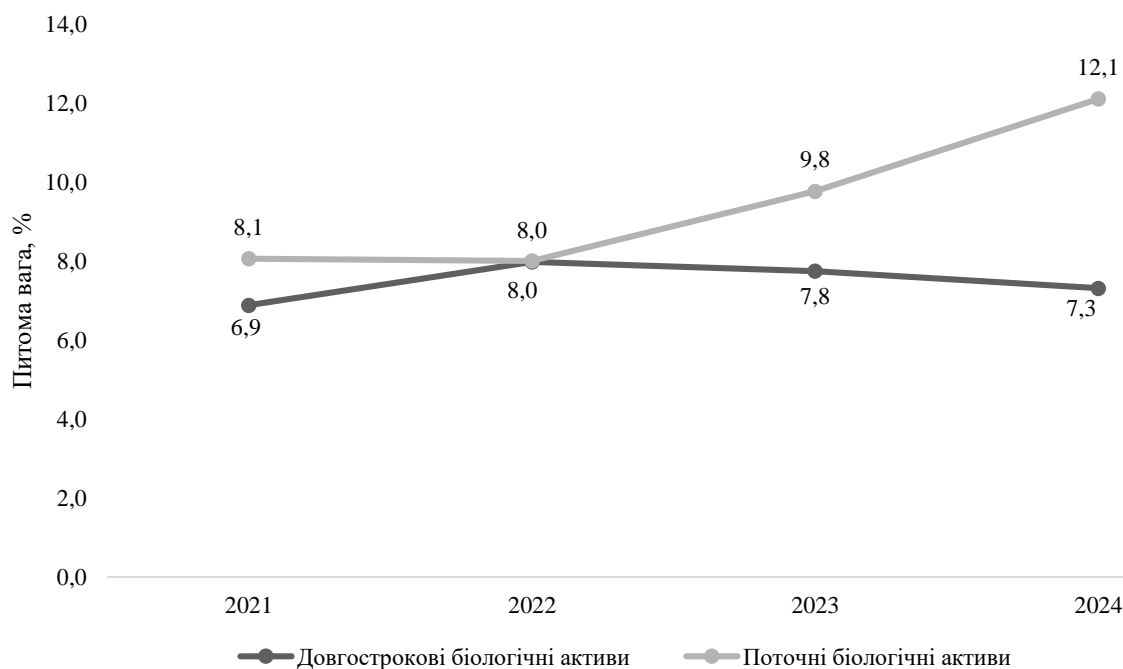


Рисунок 2.2 Динаміка питомої ваги біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» у відповідних розділах активу балансу за 2021-2024 роки, %

Джерело: побудовано автором за даними таблиці 2.12.

Порівнюємо структуру біологічних активів сільськогосподарських підприємств України і ТОВ «Старий Порицьк» (таблиця 2.13).

Таблиця 2.13. – Порівняльний аналіз структури біологічних активів сільськогосподарських підприємств України за 2021-2024 роки

Показник	Питома вага, %								Відхилення, відсоткові пункти			
	Сільськогосподарські підприємства України				ТОВ «Старий Порицьк»							
	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024
Довгострокові біологічні активи	32,7	28,4	30,8	29,9	52,2	53,2	43,8	29,6	19,5	24,9	13,0	-0,4
Поточні біологічні активи	67,3	71,6	69,2	70,1	47,8	46,8	56,2	70,4	-19,5	-24,9	-13,0	0,4
Всього біологічних активів	100	100	100	100	100	100	100	100	x	x	x	x

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства і [42-43].

Аналізуючи дані таблиці 2.13, приходимо до висновку, що структура біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» і загалом сільськогосподарських підприємств України має суттєву різницю. Зокрема, у структурі біологічних активів сільськогосподарських підприємств України протягом всього періоду

дослідження переважну більшість, а саме близько 70% займають поточні біологічні активи, питома вага яких становить 67,3% у 2021 році, 71,6% у 2022 році, 69,2% у 2023 році і 70,1% у 2024 році. Відповідно, орієнтовно 30% вартості біологічних активів сільськогосподарських підприємств України протягом всього періоду дослідження займають довгострокові біологічні активи, питома вага яких становить 32,7% у 2021 році, 28,4% у 2022 році, 30,8% у 2023 році і 29,9% у 2024 році.

На противагу цьому, на ТОВ «Старий Порицьк» у 2021-2022 роках у структурі біологічних активів переважають довгострокові біологічні активи, питома вага яких становить 52,2% у 2021 році та 53,2% у 2022 році. Відповідно, дещо менше половини вартості біологічних активів підприємства в цей період складають поточні біологічні активи, питома вага яких становить 47,8% у 2021 році та 46,8% у 2022 році. Однак протилежна ситуація спостерігається у 2023-2024 роках, коли на підприємстві структурі біологічних активів переважають поточні біологічні активи, питома вага яких становить 56,2% у 2023 році та 70,4% у 2024 році. Відповідно, значно меншу частину вартості біологічних активів підприємства в цей період складають довгострокові біологічні активи, питома вага яких становить 43,8% у 2023 році та 29,6% у 2024 році.

Відхилення питомої ваги довгострокових біологічних активів з переважанням для ТОВ «Старий Порицьк» порівняно з сільськогосподарськими підприємствами України складає 19,5 відсоткових пункти у 2021 році, 24,9 відсоткових пункти у 2022 році, 13,0 відсоткових пункти у 2023 році і 0,4 відсоткових пункти у 2024 році. Відповідно, на стільки ж відсоткових пунктів меншою є питома вага поточних біологічних активів підприємства порівняно з загалом по сільськогосподарських підприємствах України.

Дослідимо рух біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» у 2024 році (таблиця 2.14) за даними приміток до річної фінансової звітності підприємства. Зауважимо, що всі біологічні активи підприємств обліковуються за первісною вартістю. Аналізуючи дані таблиці 2.14, приходимо до висновку про значні надходження біологічних активів на ТОВ «Старий Порицьк» у 2024 році.

Таблиця 2.14. – Аналіз руху біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк»
у 2024 році, тис. грн.

Групи біологічних активів	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Залишок на кінець року	
	первісна вартість	накопичена амортизація		первісна вартість	накопичена амортизація		первісна вартість	накопичена амортизація
Довгострокові біологічні активи, усього в тому числі:	4422	992	937	1075	52	104	4284	1044
продуктивна худоба	4422	992	937	1075	52	104	4284	1044
Поточні біологічні активи, усього в тому числі:	4401	х	7620	4302	х	х	7719	х
тварини на вирощуванні та відгодівлі	156	х	3545	2492	х	х	1209	х
біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі)	4245	х	4075	1810	х	х	6510	х
Разом	8823	992	8557	5377	52	104	12003	1044

Джерело: складено за даними фінансової звітності підприємства.

Зокрема, на підприємство надійшло довгострокових біологічних активів, а саме продуктивної худоби на суму 937 тис. грн. і поточних біологічних активів на суму 7620 тис. грн., з яких 3545 тис. грн. це тварини на вирощуванні та відгодівлі і 4075 тис. грн. це біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі). Зазначимо, що надходження біологічних активів навіть перевищило їх залишкову вартість на початок року.

В той же час значна сума (5377 тис. грн. за первісною вартістю) припадає на ті біологічні активи, які вибули за цей період з підприємства.

Рівень зносу довгострокових біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» є помірним і становить 24,8% у 2021 році, 21,9% у 2022 році, 22,4% у 2023 році і 24,4% у 2024 році. Як можна помітити, на кінець досліджуваного періоду рівень зносу довгострокових біологічних активів підприємства навіть дещо знизився (на 0,4 відсоткових пункти) за рахунок значних надходжень цих активів.

Важливим показником ефективності використання активів (капіталу) є їх рентабельність, яка визначається як відношення чистого прибутку до середньорічної вартості активів (капіталу). У таблиці 2.15 наведено порівняльний аналіз рентабельності біологічних активів сільськогосподарських підприємств України за 2021-2024 роки. Аналізуючи дані таблиці 2.15, приходимо до висновку про нижчий рівень ефективності використання біологічних активів на ТОВ «Старий Порицьк» порівняно із сільськогосподарськими підприємствами України (рисунок 2.3).

Таблиця 2.15. – Порівняльний аналіз рентабельності біологічних активів сільськогосподарських підприємств України за 2021-2024 роки

Показник	Од. вим.	Сільськогосподарські підприємства України				ТОВ «Старий Порицьк»			
		2021	2022	2023	2024	2021	2022	2023	2024
Чистий прибуток	Тис. грн.	237605849,0	84822400,4	60478662,6	164566253,1	5459	4944	7376	12054
Середньорічна вартість біологічних активів	Тис. грн.	44620949,85	52033642,45	56852883,5	60360636,8	5610	6036,5	7147	9395
Рентабельність біологічних активів		5,32	1,63	1,06	2,73	0,97	0,82	1,03	1,28

Джерело: розраховано автором за даними звітності підприємства і [44].

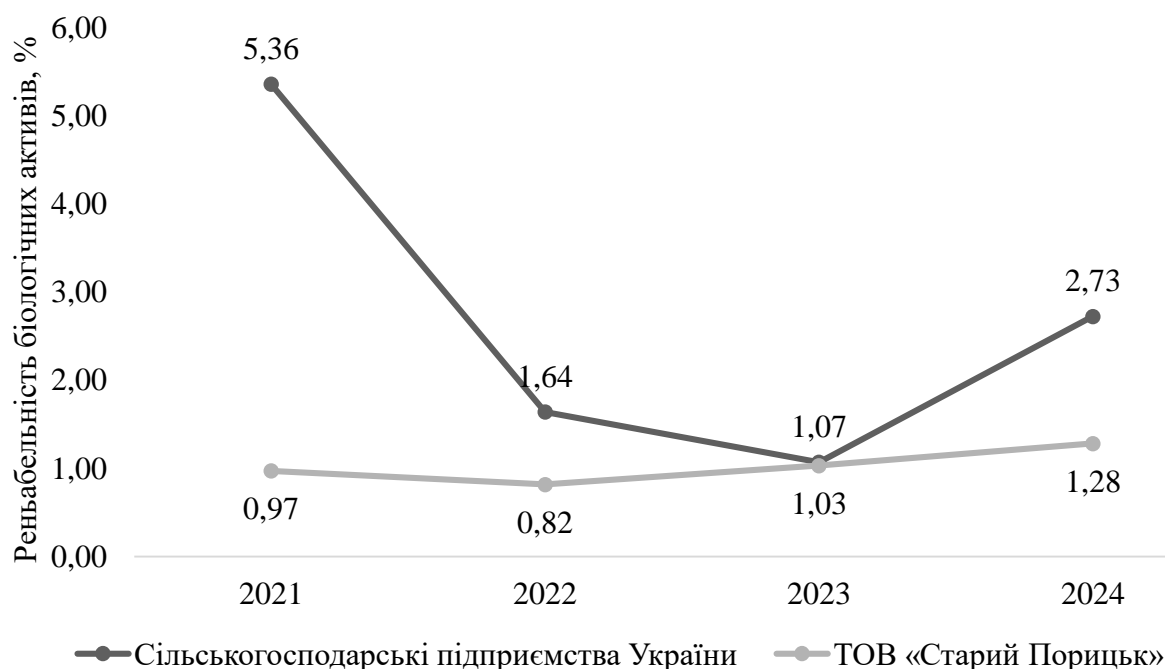


Рисунок 2.3 Динаміка рентабельності біологічних активів сільськогосподарських підприємств України і ТОВ «Старий Порицьк» за 2021-2024 роки, %

Джерело: побудовано автором за даними таблиці 2.15.

Однак при цьому рентабельність біологічних активів сільськогосподарських підприємств України має негативну динаміку і зменшується протягом 2022-2023 років (у 2024 році показник зростає на 2,66). В той же час рентабельність біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» має, навпаки, позитивну динаміку і збільшується протягом періоду дослідження, за винятком певного зменшення (на 0,15) у 2022 році за рахунок негативного впливу нестабільності через початок повномасштабної війни.

Отже, на 1 гривню середньорічної вартості біологічних активів припадає чистого прибутку на сільськогосподарських підприємствах України і на ТОВ «Старий Порицьк» відповідно 5,33 грн. і 0,97 грн. у 2021 році, 1,64 грн. і 0,82 грн. у 2022 році, 1,07 грн. і 1,03 грн. у 2023 році, 2,73 грн. і 1,28 грн. у 2024 році.

Таким чином, проведений аналіз біологічних активів сільськогосподарських підприємств України показав зростання вартості як довгострокових, так і поточних біологічних активів, зниження питомої ваги біологічних активів у відповідних розділах активу балансу, досить відмінну структуру біологічних активів і різну динаміку показників ефективності використання цього виду активів на ТОВ «Старий Порицьк» (позитивну) і загалом сільськогосподарських підприємствах України (негативну).

Висновки до розділу 2

1. Досліджено в динаміці статистичні дані щодо діяльності сільськогосподарських підприємств України. В галузі тваринництва проведено аналіз кількості сільськогосподарських тварин у сільськогосподарських підприємствах України і Волинської області за 2015-2024 роки, а також аналіз питомої ваги Волинської області за кількістю тварин у сільськогосподарських підприємствах в Україні (аналіз показав її зростання за всіма видами тварин). В галузі рослинництва проведено аналіз посівних площ сільськогосподарських культур, обсягу виробництва сільськогосподарських культур та їх урожайності

за 1991-2024 роки. Аналіз показав загалом погіршення показників діяльності сільськогосподарських підприємств в Україні, яке проявляється у зменшенні поголів'я худоби, скорочення посівних площ сільськогосподарських культур, зменшенні обсягів виробництва основних видів продукції як рослинництва (за винятком соняшнику), так і тваринництва.

2. Організація та ведення бухгалтерського обліку на аграрних підприємствах регламентується вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а також затвердженої облікової політики. За штатним розписом бухгалтерська служба підприємства ТОВ «Старий Порицьк» складається із п'яти працівників, які виконують обов'язки відповідно до зазначених у посадових інструкціях. Розглянуто особливості організації обліку біологічних активів, пов'язані з сезонністю умов ведення сільського господарства. Визначено основні завдання організації обліку поточних біологічних активів тваринництва на підприємствах сільського господарства. Розглянуто основні первинні документи, якими регламентується бухгалтерський облік біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах. Визначено ступінь деталізації інформації щодо біологічних активів в робочому плані рахунків ТОВ «Старий Порицьк».

3. Аналіз біологічних активів сільськогосподарських підприємств України показав як позитивні тенденції (зростання вартості як довгострокових, так і поточних біологічних активів, збільшення рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк»), так і негативні (зниження питомої ваги біологічних активів у відповідних розділах активу балансу, зниження рівня рентабельності біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах України), а також досить відмінну структуру біологічних активів на ТОВ «Старий Порицьк» від загалом сільськогосподарських підприємств України і різну динаміку показників ефективності використання цього виду активів на ТОВ «Старий Порицьк» і загалом сільськогосподарських підприємствах України.

Основні положення розділу викладено автором у працях [46-47].

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ефективна організація бухгалтерського обліку біологічних активів має важливе значення в діяльності сільськогосподарських підприємств, тому що значною мірою впливає на фінансові результати їх господарювання.

Одним з важливих елементів організації бухгалтерського обліку біологічних активів є налагоджена організація документообігу, тобто руху документів на всіх їх етапах – від моменту створення (або отримання від інших підприємств, організацій), обробки і до моменту передачі до архіву.

Порядок документообігу на сільськогосподарських підприємствах встановлюється головним бухгалтером і для всіх долучених працівників підприємства є обов'язковим для виконання.

Наше дослідження, яке проведене в другому розділі роботи і яке стосується саме організації бухгалтерського обліку біологічних активів на ТОВ «Старий Порицьк», показало, що на підприємстві немає затверджених графіків документообігу. Тому вважаємо за доцільно використовувати розроблений нами графік документообігу з обліку поточних біологічних активів тваринництва (додаток В).

У розробленому нами графіку документообігу встановлено відповідальні особи за складання, оформлення, перевірку, опрацювання і передачу до архіву, зазначена тривалість кожного етапу обігу і термін зберігання таких документів з обліку поточних біологічних активів тваринництва: «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (форма №ПБАСГ-3), «Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці» (форма №ПБАСГ-5), «Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва» (форма №ПБАСГ-6), «Обліковий лист забою та падежу худоби» (форма №ПБАСГ-8).

Дослідження практики організації бухгалтерського обліку біологічних активів на ТОВ «Старий Порицьк» показало, що їх первинний облік потребує поліпшення. Так, не врегульованим залишається питання документальної фіксації зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу і планових витрат при їх реалізації. Вважаємо, що зазначені недоліки ускладнюють первинний облік та оцінку біологічних активів у підприємствах.

Для удосконалення первинного обліку біологічних активів нами розроблено первинний документ «Довідка про зміну справедливої вартості біологічних активів» (додаток Г). Вважаємо, що впровадження такого первинного документу фіксації господарських операцій з біологічними активами сприятиме стандартизації первинного обліку біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.

На сільськогосподарських підприємствах широко використовуються первинні документи, тому ми також вдосконалили «Звіт про рух тварин і птиці на фермі». «Звіт про рух тварин і птиці на фермі» (форма №ПБАСГ-13) застосовується для узагальнення даних щодо наявності та руху тварин і птиці на фермі за звітний період, складається кожного місяця завідувачем ферми у двох примірниках. У Звіті вказують за кожною обліковою групою наявність тварин та їх живу масу на початок місяця, рух за місяць і залишок на кінець звітного місяця. На нашу думку, набагато ефективніше буде, якщо у звіті збербуде наведена інформація по рух тварин і птиці за попередній звітний місяць. Це дасть можливість в динаміці дослідити рух тварин і птиці за кожною обліковою групою без додаткового залучення відповідного звіту за попередній місяць.

Вдосконалена нами форма первинного документа «Звіт про рух тварин і птиці на фермі» подана у додатку Д.

На нашу думку, використання в практиці діяльності ТОВ «Старий Порицьк» і загалом сільськогосподарських підприємств розроблених нами при виконанні роботи графіка документообігу з обліку поточних біологічних активів тваринництва і вдосконалених форм первинних документів забезпечать більш ефективну систему організації бухгалтерського обліку біологічних активів.

Аналіз біологічних активів, проведений у другому розділі роботи, показав, що ТОВ «Старий Порицьк» поступається за показниками рентабельності середньогалузевим показникам загалом для всіх сільськогосподарських підприємств. Тому в напрямку вдосконалення аналізу біологічних активів підприємства вважаємо доцільним провести факторний аналіз рентабельності біологічних активів підприємства з метою виявлення резервів підвищення ефективності їх використання.

Перетворимо вихідну формулу для визначення рентабельності біологічних активів, домноживши одночасно чисельник і знаменник на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і отримавши модель, яка поєднує рентабельність з оборотністю біологічних активів:

$$P_{BA} = \frac{ЧП}{БА_c} = \frac{ЧП \cdot ЧДРП}{БА_c \cdot ЧДРП} = \frac{ЧП}{ЧДРП} \cdot \frac{ЧДРП}{БА_c} = P_{ЧП} \cdot КО_{BA}, \quad (3.1)$$

де P_{BA} – рентабельність біологічних активів;

$ЧП$ – чистий прибуток;

$БА_c$ – середньорічна вартість біологічних активів;

$ЧДРП$ – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

$P_{ЧП}$ – рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком;

$КО_{BA}$ – коефіцієнт оборотності біологічних активів.

Одержана в результаті проведених математичних перетворень двофакторна модель рентабельності біологічних активів дозволяє визначити вплив на рентабельність біологічних активів ефективності операційної діяльності підприємства (перший фактор – рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком) та рівня ділової активності (другий фактор – коефіцієнт оборотності біологічних активів).

Згідно аналітичного виразу моделі (3.1) обидва фактори мають прямий вплив на рентабельність біологічних активів, що пояснюється мультиплікативною формою моделі.

Вихідні дані для факторного аналізу рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» за 2023-2024 роки представлено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1. – Вихідні дані для факторного аналізу рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» за 2023-2024 роки

Показник	Одиниці виміру	Значення показника		Відхилення	
		2023	2024	Абс., +/-	Відн., %
Чистий прибуток	тис. грн.	7376	12054	4678	63,422
Середньорічна сума біологічних активів	тис. грн.	7147	9395	2248	31,454
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	тис. грн.	39951	50796	10845	27,146
1 фактор Рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком	-	0,185	0,237	0,052	28,531
2 фактор Коефіцієнт оборотності біологічних активів	рази (обороту)	5,590	5,407	-0,183	-3,277
Рентабельність біологічних активів	-	1,032	1,283	0,251	24,319

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності підприємства.

Аналізуючи дані таблиці 3.1, приходимо до висновку про підвищення рівня ефективності використання біологічних активів на ТОВ «Старий Порицьк» у 2024 році проти попереднього 2023 року на 0,251.

Тобто, з кожної гривні, вкладеної підприємством у біологічні активи, воно отримало чистого прибутку 1,032 грн. у 2023 році і 1,283 грн. у 2024 році. Однак нас цікавить, як саме вплинув кожен фактор на зміну показника, і ми це визначимо способом ланцюгових підстановок.

Факторний аналіз рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» за 2023-2024 роки представлено у таблиці 3.2.

Аналізуючи дані таблиці 3.2, приходимо до висновку про підвищення рівня ефективності використання біологічних активів на ТОВ «Старий Порицьк», що виявляється у зростанні показника рентабельності біологічних активів підприємства у 2024 році проти попереднього 2023 року на 0,251.

Таблиця 3.2. – Факторний аналіз рентабельності біологічних активів
ТОВ «Старий Порицьк» за 2023-2024 роки

Фактор	Номер підстановки і назва факторів	Фактор		Рентабельність біологічних активів	Вплив фактора
		1	2		
		Рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком	Коефіцієнт оборотності біологічних активів		
	Нульова підстановка	0,185	5,590	1,032	x
1	Рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком	0,237	5,590	1,326	0,294
2	Коефіцієнт оборотності біологічних активів	0,237	5,407	1,283	-0,043
Всього					0,251

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства.

Розглянемо, як же вплинув кожен окремий фактор на зміну рентабельності біологічних активів підприємства у 2024 році проти попереднього 2023 року:

1) перший фактор (рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком) збільшився на 0,052 (від 0,185 у 2023 році до 0,237 у 2024 році) або на 28,531% і це забезпечило зростання рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» на 0,294;

2) перший фактор (коефіцієнт оборотності біологічних активів) зменшився на 0,183 (від 5,590 оборотів у 2023 році до 5,407 оборотів у 2024 році) або на 3,277% і це спричинило зменшення рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» на 0,043.

Переконаємось у правильності проведених обчислень шляхом перевірки балансу відхилень: $0,294 + (-0,043) = 0,251$.

Таким чином, сума відхилень за факторними ознаками співпадає із загальним відхиленням досліджуваного показника рентабельності біологічних

активів підприємства ТОВ «Старий Порицьк» у 2024 році проти попереднього 2023 року. Це переконує нас у правильності проведених обчислень.

Отже, за результатами проведеного факторного аналізу на досліджуваний показник (рентабельність біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк») перший фактор (рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком) у 2024 році проти попереднього 2023 року має позитивний вплив і саме його зміна викликала збільшення досліджуваного показника, що свідчить про підвищення рівня ефективності використання біологічних активів сільськогосподарського підприємства за цей період часу.

Однак другий фактор (коефіцієнт оборотності біологічних активів) у 2024 році проти попереднього 2023 року має негативний вплив на досліджуваний показник (рентабельність біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк») і саме його зміна спричинила зменшення досліджуваного показника, що свідчить про зниження рівня ефективності використання біологічних активів сільськогосподарського підприємства за цей період часу.

Тому резервом зростання рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» є збільшення коефіцієнта оборотності біологічних активів підприємства.

Визначимо причини, які завадили мати коефіцієнту оборотності біологічних активів досліджуваного сільськогосподарського підприємства позитивну динаміку до зростання.

Оскільки коефіцієнт оборотності біологічних активів визначається як відношення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) до середньорічної вартості біологічних активів, то важливо оцінити динаміку цих двох величин і зрозуміти причини негативної динаміки.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «Старий Порицьк» у 2024 році проти попереднього 2023 року зростає на 10845 тис. грн. (27,146%), і це позитивно характеризує операційну діяльність підприємства.

В свою чергу, середньорічна вартість біологічних активів підприємства за цей же період зростає на 2248 тис. грн. (31,454%), що також є позитивним і свідчить про зростання вартості цього виду активів.

Однак той факт, що темпи росту середньорічної вартості біологічних активів підприємства (31,454%) перевищують темпи росту чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (27,146%), свідчить про неефективне використання даного виду активів і виражається у невиконанні золотого правила економіки, згідно якого темпи росту фінансових результатів мають перевищувати темпи росту активів.

Саме це і є причиною недосягнення можливого рівня ефективності використання біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» у 2024 році. Якби коефіцієнт оборотності біологічних активів за цей період часу не знизився б на 0,183 обороти і залишався б на рівні 2023 року (5,590 оборотів), то в свою чергу рентабельність біологічних активів підприємства не зазнала б зменшення на 0,043 і була б на 0,043 більшою, що становило б: $1,283 + 0,043 = 1,326$.

Тобто, за умови усунення негативного впливу другого фактора (коефіцієнт оборотності біологічних активів) рентабельність біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» у 2024 році досягла б рівня 1,326. Зважаючи на економічний зміст досліджуваного показника, це означає наступне: з кожної гривні, вкладеної підприємством у біологічні активи, воно отримало б чистого прибутку 1,326 грн. у 2024 році, що на 0,043 грн. більше порівняно з реальним значенням.

Для реалізації такого завдання підприємству слід оптимізувати виробничу та збутову діяльність і забезпечити більші темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) порівняно із темпами зростання біологічних активів.

Вважаємо, що застосована нами методика факторного аналізу рентабельності біологічних активів і визначення резервів зростання ефективності їх використання на сільськогосподарських підприємствах має практичне значення для прийняття раціональних управлінських рішень щодо біологічних активів.

Висновки до розділу 3

1. З метою вдосконалення організації бухгалтерського обліку біологічних активів нами внесено такі пропозиції: розроблено графік документообігу з обліку поточних біологічних активів тваринництва, що забезпечить своєчасність відображення у документації надходження та вибуття біологічних активів; розроблено первинний документ «Довідка про зміну справедливої вартості біологічних активів» з метою забезпечення стандартизації первинного обліку біологічних активів в сільському господарстві; удосконалено первинний документ «Звіт про рух тварин і птиці на фермі» шляхом наведення інформації по рух тварин і птиці за попередній звітний місяць, що дасть можливість в динаміці дослідити рух тварин і птиці за кожною обліковою групою.

2. Проведено факторний аналіз рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» за 2023-2024 рік, на основі чого виявлено позитивний вплив одного фактора моделі (рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком) і негативний вплив іншого фактора моделі (коефіцієнт оборотності біологічних активів). Визначено резерви підвищення ефективності використання біологічних активів підприємства за рахунок усунення негативного впливу динаміки коефіцієнта оборотності біологічних активів, які становлять 0,043. При зростанні саме на таку величину значення рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» складало б у 2024 році 1,326.

ВИСНОВКИ

1. Досліджено підходи до трактування біологічних активів у стандартах обліку та науковій літературі, на основі чого встановлено загальний підхід на основі НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Аналіз повноти визначень біологічних активів у науковій літературі дозволив виділити основні ознаки (належність до живої природи, здатність до біологічних перетворень, здатність давати сільськогосподарську продукцію, здатність давати додаткові біологічні активи, здатність приносити економічні вигоди) і додаткові ознаки (здатність давати біологічно повноцінну, екологічно безпечну продукцію, контрольованість підприємством, ідентифікованість підприємством, достовірна оцінка, перебування у володінні). Сформульовано авторське визначення біологічних активів на основі узагальнення розглянутих трактувань шляхом врахування основних і додаткових ознак.

2. Розглянуто положення основних нормативних актів з питань регулювання обліку біологічних активів: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 30 «Біологічні активи», МСФЗ 41 «Сільське господарство», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів та інші.

3. Встановлено, що наукові проблеми в організації обліку біологічних активів стосуються теоретичних, організаційних, методичних і практичних аспектів щодо трактування обліково-аналітичної суті та формування біологічних активів, а саме їх оцінки, визнання, облікового відображення, аналізу тощо.

4. Досліджено в динаміці статистичні дані щодо діяльності сільськогосподарських підприємств України. Аналіз показав загалом

погіршення показників діяльності сільськогосподарських підприємств в Україні, яке проявляється у зменшенні поголів'я худоби, скорочення посівних площ сільськогосподарських культур, зменшенні обсягів виробництва основних видів продукції як рослинництва (за винятком соняшнику), так і тваринництва.

5. Організація бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах регламентується вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а також затвердженої облікової політики підприємства. Бухгалтерська служба ТОВ «Старий Порицьк» складається із п'яти працівників, які виконують обов'язки відповідно до зазначених у посадових інструкціях. Розглянуто особливості організації обліку біологічних активів, пов'язані з сезонністю умов ведення сільського господарства. Визначено основні завдання організації обліку поточних біологічних активів тваринництва на підприємствах сільського господарства. Розглянуто основні первинні документи, якими регламентується бухгалтерський облік біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах. Визначено ступінь деталізації інформації щодо біологічних активів в робочому плані рахунків ТОВ «Старий Порицьк».

6. На основі аналізу біологічних активів сільськогосподарських підприємств України виявлено позитивні тенденції (зростання вартості як довгострокових, так і поточних біологічних активів, збільшення рентабельності біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк») і негативні тенденції (зниження питомої ваги біологічних активів у відповідних розділах активу балансу, зниження рівня рентабельності біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах України), а також досить відмінну структуру біологічних активів на ТОВ «Старий Порицьк» від загалом сільськогосподарських підприємств України і різну динаміку показників ефективності використання цього виду активів на ТОВ «Старий Порицьк» і загалом сільськогосподарських підприємствах України. Рівень зношеності довгострокових біологічних активів підприємства є помірною і складає дещо менше ніж 25%.

7. Нами обґрунтовані такі пропозиції щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку біологічних активів: розроблено графік документообігу

з обліку поточних біологічних активів тваринництва, що забезпечить своєчасність відображення у документації їх надходження та вибуття; розроблено первинний документ «Довідка про зміну справедливої вартості біологічних активів» з метою забезпечення стандартизації первинного обліку біологічних активів в сільському господарстві; удосконалено первинний документ «Звіт про рух тварин і птиці на фермі» шляхом наведення інформації по рух тварин і птиці за попередній звітний місяць, що дасть можливість в динаміці дослідити рух тварин і птиці за кожною обліковою групою.

8. Розраховано кількісний вплив факторів на рентабельність біологічних активів ТОВ «Старий Порицьк» за двофакторною мультиплікативною моделлю (обидва фактори прямого впливу: рентабельність реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за чистим прибутком і коефіцієнт оборотності біологічних активів) у 2024 році порівняно з 2023 року. Визначено резерви підвищення рентабельності біологічних активів, які становлять 0,043, і значення досліджуваного показника, яке могло б бути досягнуте за умови усунення негативного впливу факторів (1,326).

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Сільське господарство: Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 (поточна редакція від 01.01.2012р. №929_027). URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text (дата звернення 11.02.2025).
2. Біологічні активи: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затв. наказом МФУ від 18.11.2005р. №790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення 11.02.2025).
3. Василішин С.І. Безпековий вимір методології обліку сільськогосподарської діяльності аграрних підприємств України. *Агросвіт*. 2020. № 13-14. С. 66–71.
4. Гринь В., Теліус Н. Особливості обліку фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 67. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4792> (дата звернення: 10.02.2025).
5. Добрунік Т.П., Волчек Р.М., Кубік В.Д. Облікова оцінка біологічних активів як пріоритет релевантного інформаційного забезпечення діяльності аграрних підприємств. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 61. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3755/3676> (дата звернення: 09.02.2025).
6. Іщенко Я.П., Сергєєв Я.С. Категоріальний апарат та класифікація біологічних активів в умовах провадження органічного виробництва. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 63. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4171/4102> (дата звернення: 09.02.2025).
7. Коваль Н.І. Біологічний актив як основа виробничого процесу у тваринництві: сутність, класифікація, управління. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 24. С. 73-77.

8. Кравченко О.В., Дьякова В.В. Вітчизняний та європейський досвід обліку та оподаткування біологічних активів. *Вісник СумДУ. Сер.: Економіка*. 2022. №3. С. 9-16.
9. Михальська В.В. Класифікація біологічних активів садівництва. *Економіка, управління та адміністрування*. 2023. №3. С. 47-54.
10. Павлова Г.Є., Киричюк В.О. Економічний зміст поточних біологічних активів тваринництва та проблеми їх обліку. *Агросвіт*. 2024. № 4. С. 31-36.
11. Степаненко О.І. Необоротні активи підприємства, їх економічна природа та роль в діяльності суб'єкта господарювання. *ACCOUNTING AND AUDITING*. 2024. № 189. С. 143-156.
12. Шепель Т.П., Баран А.О. Організація обліку довгострокових і поточних біологічних активів. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 55. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2936/2857> (дата звернення: 09.02.2025).
13. Богданюк О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2011. 23 с.
14. Брик М.М. Облік і аналіз формування біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2019. 20 с.
15. Вишинська А.Ю. Облікове забезпечення управління витратами основного виробництва у молочному скотарстві: дис. ... доктора філософії: 071 Облік і оподаткування. Вінниця, 2024. 227 с.
16. Глушко О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління відтворенням довгострокових біологічних активів рослинництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2014. 21 с.
17. Гнатюк А.А. Оцінка та облік необоротних матеріальних активів в аграрному бізнесі: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Миколаїв, 2013. 16 с.

18. Кінєва Т.С. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління відтворенням біологічного капіталу скотарства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2013. 22 с.
19. Клименко О.П. Бухгалтерський облік і контроль поточних біологічних активів тваринництва: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2013. 20 с.
20. Коваль О.В. Облік біологічних активів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2011. 18 с.
21. Попко Є.Ю. Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції в бухгалтерському обліку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2013. 20 с.
22. Рибаківа О.А. Облік і контроль біологічних перетворень в птахівництві: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2017. 24 с.
23. Смольська О.Ю. Облік і контроль біологічних перетворень у садівництві: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2015. 20 с.
24. Хомовий С.М. Організація і методи управлінського обліку біологічних активів тваринництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2012. 20 с.
25. Конституція України: Закон України від 28.06.1998р. № 254/л/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 16.02.2025).
26. Господарський Кодекс України: Закон від 16.01.2003р. №436-IV (втрата чинності 28.08.2025). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/436-15#Text> (дата звернення: 16.02.2025).
27. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 16.02.2025).
28. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1, затв. Наказом МФУ від 07.02.2013р. №73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 23.01.2025).

29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999р. №291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 16.02.2025).

30. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом МФУ від 24.05.1995 р. №88. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 16.02.2025).

31. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затв. Наказом Мінагрополітики України від 04.06.2009р. №390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09#Text> (дата звернення: 16.02.2025).

32. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затв. наказом Мінагрополітики України від 21.02.2008р. №73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08#Text> (дата звернення: 16.02.2025).

33. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. наказом МФУ від 29.12.2006р. №1315 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06/ed20061229#Text> (дата звернення: 16.02.2025).

34. Мокляк М.В. Стратегічні напрями розвитку збуту продукції аграрних підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.04. Полтава, 2012. 20 с.

35. Campos-Llerena P., Arias-Pérez M., Toscano-Morales C., Barreno-Córdova C. Biological Assets in Agricultural Accounting: A Systematic Review of the Application of IAS 41. *Journal of Risk and Financial Management*. 2025. Vol. 18(7). URL6 <https://www.mdpi.com/1911-8074/18/7/380> (дата звернення: 16.02.2025).

36. Суровий М.Л. Організація обліку біологічних активів тваринництва: теорія, методика, практика. *Студентський науковий вісник*. Фаховий науковий збірник. Вип. 54. Луцьк: Видавництво «Вежа-Друк», 2025.

37. Кількість сільськогосподарських тварин. Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/cg.htm (дата звернення: 17.02.2025).

38. Тваринництво (1990-2023). Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/sg/sg_rik/tvar_1990-2020_ue.xls (дата звернення: 17.02.2025).

39. Рослинництво (1991-2023). Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/sg/sg_rik/sg_u/rosl_1991-2020_ue.xls (дата звернення: 17.02.2025).

40. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затв. Наказом МФУ від 27.06.2013р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 17.02.2025).

41. Сервіс для визначення кодів видів економічної діяльності за КВЕД-2005 та КВЕД-2010. Державна служба статистики України. URL: https://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/kv10_i.html (дата звернення: 17.02.2025).

42. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затв. Наказом МФУ від 02.09.2014р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 17.02.2025).

43. Необоротні активи підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2013-2023 роки. Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pok_bal_pidpr/no_pved_roz_13_20_ue.xlsx (дата звернення: 22.02.2025).

44. Оборотні активи підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2013-2023 роки. Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pok_bal_pidpr/oa_pved_roz_13_20_ue.xlsx (дата звернення: 22.02.2025).

45. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (без урахування банків) за 2010-2023 роки. Державна служба статистики України.

URL:

https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/fin_new/chpr_ek_vsmm_2010_2020_ue.xlsx (дата звернення: 23.02.2025).

46. Суровий М.Л. Організація обліку біологічних активів тваринництва: документальне забезпечення. *Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування*: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 27 травня 2025 р.). Луцьк: ВНУ імені Лесі Українки, 2025. 154 с. С. 79-80.

47. Суровий М.Л. Особливості проведення контролю на сільськогосподарських підприємствах. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали XVII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 7 листопада 2025 р.). / відп. ред. О.А. Нужна. Вип. 19. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2025. 484 с. С. 506-508.