МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ САДІВНИЦТВА
Факультет економіки і підприємництва

Кафедра обліку і оподаткування

Допущено до захисту
«___»_____ 2023 р.
Зав. кафедри, д.е.н., професор
_____ **Мельник Л.Ю.**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ РОСЛИННИЦТВА У СФГ «АЕЛІТА» ПОДІЛЬСЬКОГО РАЙОНУ ОДЕСЬКОЇ ОБЛАСТІ

Виконала – студентка 2 курсу, групи 22м-з-о/а
освітньої програми «Облік і оподаткування»
спеціальності 071 Облік і оподаткування
Юраш Дарина Сергіївна

Науковий керівник – к.е.н., доцент
Поліщук Олег Миколайович

Умань – 2023

Реферат

на кваліфікаційну роботу:

«Облікове забезпечення управління біологічними активами рослинництва у СФГ «Аеліта» Подільсько району Одеської області»

студентки факультету економіки і підприємництва
Уманського національного університету садівництва
Юраш Дарини Сергіївни

Одним з основних інформаційних джерел і дієвим важелем оперативного та стратегічного управління виробничо-господарською діяльністю аграрних підприємств є бухгалтерський облік біологічних активів. Аграрний сектор є пріоритетною галуззю економіки України. Насамперед варто зважати на постійно зростаючу частку сільського господарства у загальній валовій доданій вартості. Облікова інформація про стан, рух і результати перетворень біологічних активів використовується при плануванні виробничо-торговельної діяльності господарств, нормуванні насіннєвого фонду і кормової бази, контролі за їх цільовим використанням. Облікове забезпечення управління біологічними активами необхідне при виявленні внутрішньогосподарських резервів підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва.

Кваліфікаційна робота виконана на основі даних сільськогосподарського фермерського господарства «Аеліта» Подільського району Одеської області. Зміст роботи включає вступ, три розділи, висновки та пропозиції, список використаних джерел та додатки. Основний обсяг роботи становить 48 сторінок друкованого тексту, включаючи 13 таблиць, 2 рисунки і додатки.

Перший розділ роботи розкриває теоретичні засади облікового забезпечення операцій, пов’язаних з управлінням біологічними активами рослинництва.

У другому розділі роботи наведено характеристику основних показників діяльності господарства, включаючи аналіз фінансово-економічного стану, а також розглянута облікова політика підприємства та відображення господарських операцій, що пов’язані з обліком біологічних активів рослинництва.

Третій розділ роботи присвячено удосконаленню облікового забезпеченням управління біологічними активами рослинництва.

Резюме: В кваліфікаційній роботі на основі даних досліджуваного господарства розглянуто аспекти облікового забезпечення управління біологічними активами рослинництва та запропоновано напрями їх удосконалення.

Ключові слова: облік, біологічні активи, оцінка, аналіз, контроль.

Summary: In the qualification work, based on the data of the researched farm, the aspects of accounting support for the management of biological assets of crop production were considered and directions for their improvement were proposed.

Key words: accounting, biological assets, assessment, analysis, control.

.

ЗМІСТ

ВСТУП		
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ З УПРАВЛІННЯМ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ РОСЛИННИЦТВА		
РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА ТА АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ РОСЛИННИЦТВА		
2.1.	Фінансово-економічні показники діяльності підприємства	
2.2.	Облікова політика щодо біологічних активів рослинництва та порядок документального оформлення операцій з біологічними активами рослинництва	
2.3.	Синтетичний та аналітичний облік біологічних активів рослинництва підприємства	
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ РОСЛИННИЦТВА		
ВИСНОВКИ		
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		
ДОДАТКИ		

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасна стратегічна мета української аграрної політики полягає у забезпеченні стійкого розвитку якісної та конкурентоспроможної продукції сільськогосподарського виробництва, орієнтованої на подальший активний розвиток аграрного сектору. Водночас залишається проблема невизначеного й ставлення суспільства до низки біологічних експериментів у сільському господарстві та їхніх наслідків впливу на людину й навколишнє середовище.

Розвиток ринкових відносин і глобалізація економіки України зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності, приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до міжнародних стандартів. Одним із таких кроків є запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи», що докорінно змінив організацію та методику ведення обліку на сільськогосподарських підприємствах, але, незважаючи на багаторічну практику дії П(С)БО 30 «Біологічні активи», в діяльності господарств організація обліку біологічних активів у рослинництві до цих пір залишається проблематичною. Серед останніх - недосконаліть методології обліку біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю та відповідно проблемність застосування на практиці методики такого обліку.

Одночасно з початком економічних реформ в Україні розпочався процес реформування системи облікового забезпечення діяльності підприємств. Прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку покликало до життя можливість багатоваріантних підходів до вибору методів обліку та оцінки економічних явищ, господарських процесів та об’єктів. Міжнародна практика бухгалтерського обліку свідчить про потребу такого вибору, який і формує облікові політики господарюючих суб’єктів.

Таким чином, тема дослідження є актуальною та відповідає реаліям сучасності щодо облікового забезпечення управління біологічними активами рослинництва.

Метою роботи є дослідження складових облікового забезпечення управління біологічними активами рослинництва, визначені його слабких сторін та формуванні пропозицій щодо усунення недоліків по темі дослідження.

Відповідно до визначеної мети були в роботі були поставлені наступні завдання:

- дослідити економічну природа та зміст біологічних активів;
- вивчити нормативне регулювання обліку біологічних активів рослинництва;
- визначити порядок документального оформлення операцій з біологічними активами рослинництва;
- окреслити методику синтетичного та аналітичного обліку біологічних активів рослинництва;
- розробка комплексу заходів з удосконалення облікового забезпечення управління біологічними активами.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних положень щодо облікового забезпечення управління біологічними активами рослинництва.

Об'єктом дослідження є система облікового забезпечення управління біологічними активами рослинництва у СФГ «Аеліта».

Методи дослідження. При проведенні дослідження використовували наступні методи: аналізу та синтезу; діалектичний метод пізнання; методи групування, порівняння; статистичне спостереження а також графічний метод.

Інформаційною базою дослідження є праці науковців, нормативні документи України й інших країн з бухгалтерського обліку, матеріали науково-практичних конференцій та періодичних видань, довідково-інформаційні видання, результати проведеного анкетного опитування а також дані СФГ «Аеліта» за останній період.

Основний обсяг кваліфікаційної роботи становить 48 сторінок, 13 таблиць, 2 рисунки, список використаних джерел (54 найменування), 5 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ З УПРАВЛІННЯМ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ РОСЛИННИЦТВА

Сільське господарство є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовуються також природні ресурси: земля та живі організми [14].

Сучасні зміни, зумовлені удосконаленням технологій, економічними трансформаціями, зумовлюють потребу в формуванні цілісних інноваційних інформаційних потоків для ефективного управління. Інформаційна система аграрного підприємства, основою якої є облік, контроль та аналіз, має не лише фіксувати та узагальнювати звітну інформацію, а й бути основою стратегічного планування, визначення перспектив виробничо-господарської діяльності. Система управління в умовах активного розвитку сучасних комп'ютерних технологій має бути основою ефективного розвитку аграрного сектору [4].

Для оперативного управління та виконання усіх проблемних завдань необхідна різнобічна обліково-аналітична інформація. В нинішніх умовах господарювання спостерігається розширення інформаційних меж (необхідність систематизації економічної, технічної, біологічної, енергетичної та інших видів інформації), з'являються нові елементи, які часто не вписуються в класичні уявлення про інформацію, необхідну для управління діяльністю аграрного підприємства. Низька оперативність і часто відсутність обміну інформацією між державою й аграрними підприємствами гальмує розвиток аграрної галузі в цілому, стримує механізм державної підтримки окремих галузей, обмежує розвиток ресурсного потенціалу та опосередковано матиме негативний вплив на фінансові результати [44].

Оскільки діяльність підприємств аграрного сектору пов'язана з виробництвом, реалізацією, переробкою та зберіганням сільськогосподарської продукції рослинництва і тваринництва, основна частина доходу формується за

рахунок операцій з біологічним активами (реалізація, біологічні перетворення та трансформація), що вимагає детального вивчення особливостей обліку доходів від первісного визнання та реалізації біологічних активів. Бухгалтерський облік в рослинництві та тваринництві об'єктом дослідження має процеси та явища, пов'язані з діяльністю живого організму – біологічного активу. На кінцевій стадії своєї життєдіяльності сільськогосподарська культура віддає певну кількість продукції, тобто відокремлює від себе інший актив, який вважався сільськогосподарською продукцією. Таке відокремлення відбувається безпосередньо за участю людини.

Передусім система обліку підприємства аграрного сектору вимагає забезпечення достовірного і повного відображення операцій з біологічними активами. Це можливо за умови використання єдиного системного підходу до трактування сутності біологічних активів як економічної категорії, об'єктів обліку, оподаткування. Важливим є врахування міжнародної практики обліку, визначеної міжнародними стандартами. Забезпечення системного підходу забезпечується в тому числі єдністю підходів класифікації [53].

Методологія обліку біологічних активів в Україні базується на положеннях МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство» [27], НПСБО 30 «Біологічні активи» [33] та Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів № 1315 [24].

Термін «біологічний актив» залучений з міжнародної практики і до 2005 року офіційно в нормативній термінології не використовувався. Затвердження НПСБО 30 «Біологічні активи» [33] дало поштовх активному дослідженню біологічних активів. Тому варто в першу чергу охарактеризувати сутність даної категорії, враховуючи результати наукових досліджень.

Згідно з п. 4 НПСБО 30 довгострокові біологічні активи – це усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. Більш детальне визначення надає нам Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку: до довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців

(або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі [33].

Найбільш помітним об'єктно-інформаційним блоком аграрного підприємства є біологічний, що суттєво відрізняє галузеву методологію обліку на сільськогосподарських підприємствах через наявність серед об'єктів обліку біологічних активів – тварин або рослин, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити економічні вигоди в інший спосіб [2].

Біологічні активи як засоби виробництва в аграрному секторі беруть участь у технологічному процесі, що інтегрує природні фактори виробництва. В більшості підприємств він орієнтований на максимізацію фінансових результатів і часто нехтує впливом мікробіологічного середовища. Хоча саме середовище, в якому функціонує біологічний актив у системі управління не визнається основним критерієм впливу на нього. Таким чином можна зробити висновок, що аграрне виробництво більше орієнтоване на максимізацію результатів діяльності, ігноруючи природну сутність біологічних активів [4].

Актив можна розглядати: як об’єкт власності, об’єкт управління, об’єкт інвестування, економічний потенціал підприємства. Головною ознакою активу є право власності на нього (рівень контрольованості господарським суб’єктом). Також актив повинен підлягати ідентифікації – можливості виміру в грошовому виразі. Відповідно до ознак активу як об’єкту обліку є його корисність, можливість отримати певні економічні вигоди в майбутньому, які часто прирівнюють до прибутковості. Отже, можна зробити висновок, що активи схожі до ресурсів, але не є тотожними.

Поняття ресурсів ширше, ніж активів, що пояснюється наступним: ресурсами вважаються сукупність матеріальних, трудових, природних, економічних, фінансових, грошових, енергетичних, технічних та інших елементів. Окремі з них відносяться до активів, але не усі, тому поняття «біологічні активи» не можна вважати ресурсами [8].

Живі рослини та тварини, які входять до складу біологічних активів є саме тією ознакою, яка найкраще характеризує такі активи як об'єкт обліку. Відповідна деталізація за видами таких активів дозволяє здійснити економічну класифікацію для цілей ведення аналітичного обліку [12].

Поточні біологічні активи – це активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб екологічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців [33]. Вони займають найбільшу питому вагу у складі біологічних активів, оскільки включають усі сільськогосподарські культури (зернові, зернобобові, овочеві, технічні, кормові культури тощо). Саме поточні біологічні активи забезпечують основне надходження сільськогосподарської продукції (урожай, валовий збір), а отже – основну частку доходу від продажу аграрному підприємству.

Довгострокові біологічні активи – це активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців. До довгострокових біологічних активів у рослинництві належать сади, ягідники, виноградники тощо. Вони дають сільськогосподарську продукцію рослинного походження, що задовольняє другорядні потреби споживачів.

Класифікація біологічних активів для організації та ведення обліку регламентується Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [24]. В нормативному акті наведена орієнтовна класифікація біологічних активів, яка базується на таких ознаках: право власності на такі активи, тривалість періоду, галузь використання, метод оцінки, здатність приносити економічну вигоду на дату балансу.

Пиріжок С. Є. [40] вважає, що «біологічні активи – це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контрольовані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигід (сільськогосподарської продукції, біологічних активів, послуг, грошових коштів або інших активів), а їхня вартість може бути достовірно визначена».

В. М. Головачко [10]вважає за доцільне розглядати біологічні активи «...як живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, якими володіє суб'єкт господарської діяльності та використання яких у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому».

Дерій В.А. [13] також ідентифікує біологічні активи як живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси.

Таблиця 1.1.

Нормативно-правове забезпечення обліку біологічних активів

Нормативно-правовий документ	Характеристика основних термінів
Податковий кодекс України [42]	Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [45]	Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, гуртуються на даних бухгалтерського обліку.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [29]	У фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності або інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [33]	Біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [24]	Для цілей бухгалтерського обліку біологічні активи класифікуються як довгострокові, поточні, незрілі.

За результатами систематизації та узагальнення отриманих результатів досліджень представимо основну нормативно-правову базу, яка здійснює регламентування порядку організації обліково-аналітичного процесу біологічних активів (табл. 1.1.).

РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА ТА АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ РОСЛИННИЦТВА

2.1. Фінансово-економічні показники діяльності підприємства

Базою дослідження для написання кваліфікаційної роботи було обрано селянське фермерське господарство «Аеліта», яке знаходиться в центральній частині Одеської області, а саме в с. Великобоярка Подільського району. Досліджуване підприємство створене для виробництва аграрної продукції. Основною метою діяльності господарства є виробництво сільськогосподарської продукції та її переробка з метою отримання прибутку і задоволення економічних, соціальних потреб засновника та найманих працівників товариства.

СФГ «Аеліта» здійснює вирощування сільськогосподарської продукції, зокрема рослинницької, а також переробку та реалізацію, надає послуги іншим товаровиробникам. Основною діяльністю господарства є виробництво та реалізація продукції і сировини, переробка сільськогосподарської продукції як власного виробництва так і придбаної, оптова і роздрібна торгівля товарами власного виробництва і придбаними, надання послуг і консультації фізичним і юридичним особам в обробітку землі, вирощування сільськогосподарських культур та ін.

Безумовно кожне сільськогосподарське виробництво не можливе без використання земельних ресурсів. Тому аграрні формування характеризується забезпеченістю та наявністю сільськогосподарських площ. Адже земельні ресурси є основним засобом в аграрному виробництві. Обсяги вирощеної і виробленої продукції визначаються безпосередньо якістю та кількістю оброблених сільськогосподарських угідь, рівнем ефективності їх використання та родючістю. Головним джерелом одержання рослинницької продукції, внаслідок якої, залежить і виробництво продукції тваринництва,

характеризується земельними ресурсами. На основі даних товариства та річних звітів, визначимо склад і структуру земельних ресурсів та проаналізувати ефективність їх використання у підприємстві (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1.

Склад та динаміка земельних угідь СФГ «Аеліта» Подільського району Одеської області

Показники	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	2022 р. до 2018 р.	
						+/-	%
Площа сільськогосподарських угідь, всього га	558	596	611	611	611	53	109,5
в т.ч. рілля, га	558	596	611	611	611	53	109,5

Як бачимо з даних таблиці, господарство займає не великі площі сільськогосподарських угідь, тобто можна сказати, що досліджуване агроформування не великих розмірів. Площа сільськогосподарських угідь СФГ «Аеліта» в останні три роки не змінюється. Це можна пояснити тим, що власників паїв влаштовують умови передачі в оренду своїх земель господарству і вони продовжують договір передачі землі у користування підприємству. В 2022 році було 611 га, що на 53 га або на 9,5% більше ніж в 2018 році. Всі наявні у господарстві сільськогосподарські угіддя, як показують розрахунки, займає тільки рілля, в останніх роках розораність земель становить 100%.

В підприємстві також одним із важливих ресурсів виробництва сільськогосподарської продукції є трудові ресурси. Аграрна структура виробництва, постійні зміни погодних умов потребують від працівників сільського господарства високої кваліфікації, професійної майстерності, відповідальності за доручену роботу та кінцеві результати.

Згідно наведених і розрахованих даних табл. 2.2., можемо побачити постійне коливання кількості працівників господарства, в 2022 році було 19 осіб і збільшилось на 4 особи у порівнянні з 2018 роком, де було зосереджено всі 19 працівників. В останні два досліджувані роки всі робітники зосереджені в галузі

рослинництва – 19 осіб або 100%. Зменшення кількості працівників галузі тваринництва пояснюється тим, що підприємство взагалі не займається цією галуззю в останні два роки.

Таблиця 2.2.

Середньооблікова чисельність працівників СФГ «Аеліта»

Показники	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	2022 р. до 2018 р.	
						+/-	%
Середньооблікова кількість працівників, осіб	15	15	16	17	19	4	126,7
в т.ч.: в рослинництві	14	14	15	17	19	5	135,7
в тваринництві	1	1	1	0	0	-1	0,0

В процесі виробництва сільськогосподарської продукції в СФГ «Аеліта», поряд з працею і землею, беруть участь засоби виробництва, це засоби і предмети праці, які в грошовій формі складають виробничі засоби. Тому, результати виробництва, в значній мірі, визначаються рівнем забезпеченості господарства виробничими засобами. І чим вища забезпеченість, раціональніша їх структура, тим вища продуктивність праці, нижча собівартість продукції. Показники оснащеності та ефективності використання основних виробничих засобів в СФГ «Аеліта» наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3.

Наявність та ефективність використання основних засобів у СФГ «Аеліта»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2018 р.	
						+/-	%
Валова продукція в постійних цінах 2010 р., тис. грн.	3108	2855	2602	3550	3311	203,0	106,5
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	1211	1322	1432	2159	3027	1816,0	250,0
Капіталоозброєність, тис. грн.	80,7	88,1	89,5	127,0	159,3	78,6	197,3

Капіталозабезпеченість на 100 га с.-г. угідь, тис. грн.	217,0	221,8	234,4	353,4	495,4	278,4	228,3
Капіталовіддача на 100 грн. основних засобів, грн.	256,6	216,0	181,7	164,4	109,4	-147,3	42,6
Капіталоємкість, грн.	0,4	0,5	0,6	0,6	0,9	0,5	234,6

Згідно зазначених і обрахованих даних таблиці можемо бачити, що за роки дослідження вартість валової продукції в постійних цінах 2010 року зросла на 203 тис. грн. або на 6,5%. З проведених досліджень випливає, що за 2018-2022 роки відбулося значне надходження основних засобів, більше ніж в 2,5 рази. Це пояснюється тим, що відбулося оновлення і купівля нових основних засобів та введення їх на баланс підприємства. СФГ «Аеліта» постійно намагається оновлювати сільськогосподарську техніку, виробниче обладнання та інші засоби на більш сучасні і високоефективні, щоб суттєво удосконалити і покращити процес виробництва аграрної продукції. Відповідно до цього пояснення, капіталоозброєність та капіталозабезпеченість зросли в середньому в двічі. Аналогічно зросла капіталоємність у 2022 році на 0,5 грн. або на 134,6% у порівнянні з 2018 роком, а капіталовіддача, навпаки знизилась на 57,4%.

Під спеціалізацією підприємства розуміється переважний розвиток однієї або кількох галузей у виробництві товарної продукції. Розвиток галузі і виробництво відповідної продукції визначають виробничий напрям сільського господарства. Структура товарної продукції є одним із показників, що визначають напрям спеціалізації є. Для визначення спеціалізації у СФГ «Аеліта» розглянемо табл. 2.4, в якій наведемо об'єм і структуру товарної продукції.

Таблиця 2.4.

Об’єм і структура товарної продукції в СФГ «Аеліта»

Види продукції	2020р.	2021р.	2022р.	В середньому за три роки	
				тис. грн.	питома вага, %
Продукція рослинництва	4454,6	8491,3	9879,1	7608,3	100,0
Зернові і зернобобові	2866,7	5513,5	7431,3	5270,5	69,3
Пшениця озима	830,3	2558,2	3696,7	2361,7	31,0
Кукурудза на зерно	501,1	656,2	1198,7	785,3	10,3

Ячмінь ярий	686,5	863,9	1107,8	886,1	11,6
Горох	848,8	1435,2	1428,1	1237,4	16,3
Соняшник	1530,6	2693,7	1247,2	1823,8	24,0
Соя	55,4	280,6	1200,6	512,2	6,7
Інша продукція рослинництва	36,0	3,5	0,0	13,2	0,2
Всього по підприємству	4454,6	8491,3	9879,1	7608,3	100,0

Опираючись на дані, які представлені, слід зазначити, що у середньому за три роки у структурі товарної продукції галузь рослинництва займає 100%. Вирощування зернових культур в галузі рослинництва займає найбільшу питому вагу – 69,3%, серед яких пшениця озима 31%, горох 16,3%, ячмінь ярий 11,6%, та кукурудза на зерно 10,3%, Слід відмітити, що виробництво технічних культур теж досить розвинене, про що свідчить даний показник у розмірі 30,7%. Щодо динаміки, то слід відмітити, що обсяг реалізованої продукції в 2022 році порівняно з 2020 роком зріс майже в 2 рази. Це відбулося за рахунок того, що в господарстві гарно організована робота, як результат висока продуктивність праці та гарний урожай. Отже, з даних таблиці випливає, що СФГ «Аеліта» займається лише рослинництвом та має зерново-технічний напрям спеціалізації.

В сучасних економічних умовах обґрунтованість та дієвість управлінських рішень визначаються результатами оцінки фінансового стану підприємств, яка не обмежується лише арифметичним розрахунком окремих показників, але й передбачає комплексне дослідження системи аналітичних даних, що відображають різні аспекти виробничо-господарської діяльності підприємства. Використання методичного інструментарію економічного аналізу дає змогу визначити фінансовий стан суб’єкта господарювання, виявити слабкі сторони фінансового механізму та вжити відповідні заходи щодо виправлення кризової ситуації та попередження її виникнення в майбутньому. Для аналізу економічних показників скористаємося даними табл. 2.5.

Таблиця 2.5.

Основні економічні показники діяльності СФГ «Аеліта»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2018 р.

						+/-	%
Валова продукція в постійних цінах 2010 р., тис. грн.	3108,0	2855,0	2602,0	3550,0	3311,0	203,0	106,5
Чистий дохід від реалізації продукції	2836,6	3662,7	4488,7	8491,3	9879,1	7042,5	348,3
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	2275,8	2866,1	3456,4	4600,1	6880,4	4604,6	302,3
Валовий прибуток від реалізації продукції, тис. грн.	561	797	1032	3891	2999	2437,9	534,7
Чистий прибуток, тис грн.	652,2	958,6	1265,1	4252,6	2456,0	1803,8	376,6
Рівень рентабельності, %	28,7	33,4	36,6	92,4	35,7	7,0 в.п.	х
Площа сільськогосподарських угідь, всього га	558	596	611	611	611	53,0	109,5
Середньооблікова кількість працівників, осіб	15	15	16	17	19	4,0	126,7
Валова продукція на: - 1 працівника, тис. грн.	207,2	190,3	162,6	208,8	174,3	-32,9	84,1
- 100 га с.-г. угідь, тис. грн.	557,0	479,0	425,9	581,0	541,9	-15,1	97,3
Чистий прибуток на 1 працівника, тис грн.	43,5	63,9	79,1	250,2	129,3	85,8	297,3
Чистий прибуток на 100 га угідь, тис грн.	116,9	160,8	207,1	696,0	402,0	285,1	343,9

Роблячи підсумкові висновки на основі економічних показників діяльності підприємства можна бачити, що вартість валової продукції в постійних цінах 2010 року в 2022 році в порівняні з 2018 роком зросла на 6,5%. Враховуючи цей показник та збільшення кількості працюючих, то на 1 працівника виробництво валової продукції скоротилось на 32,9 тис. грн. або на 15,9%. За досліджуваний період чистий дохід від реалізації продукції підвищився на 7042,5 тис. грн. або майже в 3,5 рази. Поряд з цим, за аналогічний період зросла і собівартість виробленої продукції на 4604,6 тис. грн. або на 202,3%. Слід зазначити, що агроформування за досліджувані роки працювало прибутково, основний показник який характеризує діяльність господарства – чистий прибуток в 2022 році мав однин із найвищих показників за досліджувані роки і становив 2456 тис. грн., що на 1803,8 тис. грн. або на 176,6% більше ніж в 2018 році. Характеризуючи показник рівня рентабельності, то можемо прослідкувати постійне коливання даного показника, так в 2021 році він становив 92,4%, а в 2022 році 35,7% і в порівнянні з 2018 роком, то він збільшився на 7 відсоткових

пункти. На кожні 100 га землі і на кожного працівника було отримано 402 і 129,3 тис. грн. чистого прибутку відповідно.

Отже, діяльність СФГ «Аеліта» в останні роки дослідження має досить високу прибутковість, це можна пояснити тим, що збільшується дохід від реалізації продукції за рахунок збільшення цін і поряд з цим, меншими темпами зростала собівартість виробництва продукції, що в кінцевому результаті, вплинуло на результати діяльності господарства.

2.2. Облікова політика щодо біологічних активів рослинництва та порядок документального оформлення операцій з біологічними активами рослинництва

Сучасні умови господарювання спонукають керівників підприємств до якісного управління останніми. Для прийняття управлінських рішень необхідно мати потужну інформаційну базу, що слугуватиме фундаментом для цих цілей. Основою інформаційного забезпечення керівництва є облікова інформація, тому важливим моментом в управлінні підприємством є формування оптимальної облікової політики, що забезпечить можливість повного та достовірного формування даних обліку.

За сучасних умов господарювання, облікова політика покликана виконувати не лише власне функції обліку та формування звітності, а й забезпечувати інші функції управління - планування, економічного аналізу, контролю, інформаційного забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємства.

В СФГ «Аеліта» Положення облікової політики щодо біологічних активів наводять окремим розділом. Застосовуючи альтернативні способи та прийоми обліку біологічних активів, обрані у розпорядчому документі про облікову політику, слід врахувати їх вплив на основні показники фінансового стану та результатів діяльності. Розглянемо кожен із зазначених елементів.

Від визначення в обліковій політиці об’єктів обліку біологічних активів залежить побудова робочого плану рахунків підприємства та відкриття зведених регістрів (як паперових, так і в програмному забезпеченні).

Таким чином, об’єктом обліку може бути окремий вид біологічного активу або їх група. Залежно від потреб інформаційного забезпечення контролю та управління підприємство самостійно визначає це у розпорядчому документі про облікову політику (зазвичай наказі).

У п. 7-11 НП(С)БО 30 визначено пріоритетність оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, тобто сумою, за якою можна продати актив або сплатити зобов’язання за звичайних умов на певну дату. Якщо ж на дату балансу таку вартість достовірно визначити неможливо, то біологічні активи оцінюють за первісною вартістю.

Визначення справедливої вартості біологічних активів ґрунтується на цінах активного ринку. Проте це створює певні труднощі для об’єктивного визначення справедливої вартості окремих активів.

Що стосується біологічних активів рослинництва, то активного ринку на них не існує, оскільки продукція рослинництва є віддільною від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило, не продається і не купується. Крім того, біологічні активи рослинництва є невіддільними від землі, тобто вони припиняють ріст та продуктивність при відокремленні від землі. Недоліком оцінки поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю є те, що цю вартість визначити досить складно, адже галузь залежить від природно-кліматичних факторів, які доволі тяжко спрогнозувати для визначення справедливої вартості. Тому, як правило, справедлива вартість поточних біологічних активів рослинництва не установлюється. При цьому біологічні активи рослинництва, як довгострокові так і поточні, доцільно обліковувати за первісною вартістю (за фактичними витратами на вирощування).

Облік цих активів ведеться на рахунку 23 «Виробництво» і відображається у звітності як незавершене виробництво за сумою витрат, понесених підприємством на біологічні перетворення, тобто за фактичною собівартістю.

З метою формування достовірної справедливої вартості біологічних активів рослинництва та сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні або відображенні на звітну дату у розпорядчому документі про облікову політику

підприємства рекомендується вказати на створення постійно діючих комісій оцінки та їх склад. До складу комісій можуть бути залучені профільні спеціалісти, керівники виробничих підрозділів, матеріально- відповідальні особи та бухгалтери, які відповідають за певний напрямок обліку».

В невеликих господарствах таких, як наше досліджуване агроформування функції цих комісій виконують постійно діючі комісії з інвентаризації, про що також слід зазначити в наказі про облікову політику.

Крім того, в обліковій політиці необхідно передбачити й те, що довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за первісною вартістю, об'єднують в окрему групу й обліковують окремо від довгострокових біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю.

Платникам податку на прибуток також передбачено можливість оцінювати на дату балансу довгострокові біологічні активи за залишковою вартістю (первісна мінус знос та мінус втрати від зменшення корисності), а поточні та додаткові біологічні активи - за первісною вартістю (окрім поточних біологічних активів рослинництва). Раніше їх усі на дату балансу потрібно було показувати тільки за справедливою вартістю за мінусом витрат на місці продажу.

На довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю, слід нараховувати амортизацію за методами, передбаченими НП(С)БО 7 (крім виробничого), на що слід зазначити у наказі про облікову політику. Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини насаджень, тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажом (ліквідацією).

Крім того, слід установити і відобразити в обліковій політиці склад постійно діючої комісії з визначення строку корисного використання амортизованих біологічних активів.

Зауважимо, що, обираючи стратегію максимізації прибутку у перші роки, варто передбачити елементи облікової політики, які забезпечують зменшення витрат підприємства: максимально можливий строк корисного використання довгострокових біологічних активів (7 років, як передбачено пп. 138.3.3 ПКУ) та

прямолінійний метод нарахування амортизації.

Якщо політика управління підприємством спрямована на зростання витрат у перші роки, в обліковій політиці варто зафіксувати один із «прискорених» методів нарахування амортизації - метод зменшення залишкової вартості або метод прискореного зменшення залишкової вартості. У такому випадку в перші роки експлуатації тварин основного стада на собівартість продукції припадає більша частка амортизаційних відрахувань.

Таким чином, залежно від обраного господарством методу нарахування амортизації ДБА та строків їх корисного використання можна збільшувати або зменшувати вартість біологічних активів, що відображаються у балансі, а також витрати, пов'язані з їх утриманням.

Кожне сільськогосподарське підприємство самостійно розробляє номенклатуру статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) залежно від специфіки діяльності, керуючись при цьому Методичними рекомендаціями №132. Затверджену номенклатуру статей доцільно оформити як додаток до наказу про облікову політику.

Отже, у розпорядчому документі про облікову політику (зазвичай це наказ) сільгосппідприємство визначає об'єкти обліку біологічних активів; викладає порядок застосування справедливої вартості при їх оцінці або строк і методи нарахування амортизації ДБА; зазначає перелік та склад статей витрат на вирощування БА. Особливу увагу слід звернути на порядок оцінки БА, оскільки від цього залежить відображення їх вартості у складі витрат періоду, а отже, й порядок обкладення податком на прибуток.

Вибір облікової політики повинен здійснюватися на основі моделювання, центральною ланкою якого є система обліково-аналітичного забезпечення. Процес вибору облікової політики включає дані бухгалтерського обліку, статистичного дослідження, різну маркетингову інформацію. В цьому проявляється нерозривний зв'язок бухгалтерського обліку з прийняттям управлінських рішень. При цьому інформація, яка досліджується, підлягає перетворенню шляхом її аналітичної обробки. Використовуючи облікову

політику власник та керівництво забезпечують максимальну ефективність господарської діяльності господарства. Формування та реалізація облікової політики є тим інструментом, який дозволяє власникам побудувати бухгалтерський облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для управління своєю власністю. Тому до формування облікової політики підприємства необхідно підходити з усвідомленням відповідальності.

В ст. 9 Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - то безпосередньо після її закінчення.

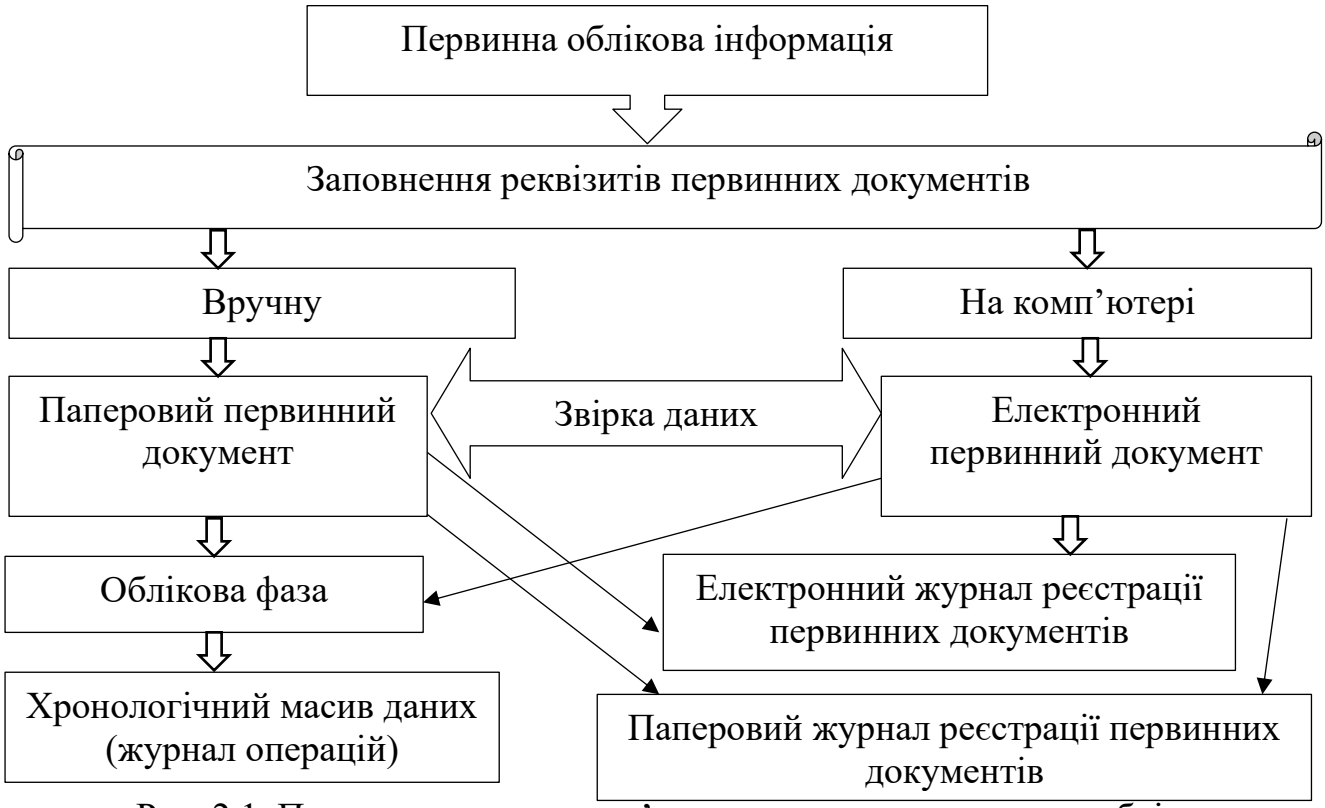


Рис. 2.1. Порядок ведення комп'ютеризованого первинного обліку

Будь-яка господарська операція, відображена в бухгалтерському обліку і яка є не підтверджена первинним документом, є незаконною. В бухгалтерському обліку документ є початком та основою його ведення. Для забезпечення

достовірності обліку передбачено типові форми первинних документів. Сільськогосподарське виробництво характеризується різними умовами надходження, збереження та реалізація. На кожному з цих етапів складається первинна документація. Зауважимо, що сьогодні багато підприємств застосовують різні автоматизовані бухгалтерські платформи для ведення обліку, що дозволяє автоматично сформувати документи бухгалтерського й управлінського обліку і значно полегшує роботу бухгалтерів з первинкою. Порядок первинного обліку з використанням автоматизованої форми обліку зобразимо на рисунку 2.1.

Окрім типових форм первинних документів для первинного обліку біологічних акти вів рослинництва були затверджені спеціалізовані форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів. Узагальнена інформація наведена в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6.

Спеціалізовані форми первинних документів з обліку біологічних активів рослинництва

Вид біологічного активу	Форма первинного документу	Назва первинного документу
Довгострокові біологічні активи рослинництва	№ ДБАСГ-1	Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію
	№ ДБАСГ-3	Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень)
Поточні біологічні активи рослинництва	№ ПБАСГ-1	Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю
	№ ПБАСГ-2	Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю)

У СФГ «Аеліта» для первинного відображення операцій з біологічними активами рослинництва використовують спеціалізовані форми первинних документів, що наведено у вище зазначеній таблиці.

Розглянемо детально порядок використання кожного із зазначених

документів.

Використання Акту приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1). здійснюється у таких випадках:

- при збільшенні вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетворенням (по закінченні посадкових робіт та щорічному зростанню вартості молодих насаджень на суму витрат по їх вирощуванню);
- при досягненні насадженнями віку ефективного їх використання і зарахуванню їх до складу довгострокових біологічних активів рослинництва.

Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснюється комісією, що призначається керівником підприємства, та оформляється Актом приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма №ДБАСГ-1). В Акті приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма №ДБАСГ-1) наводяться такі відомості: найменування насаджень, їх оцінка, порода, вид і сорт, назва або номер ділянки, площа, рік посадки. В Акті вказуються також довжина насаджень в погонних метрах, порода, сортовий складі кількість дерев, чагарників по плодово-ягідних насадженнях, приводиться схема посадки. При складанні Акту по незрілих довгострокових активах до досягнення продуктивного віку вони оцінюються за сумою витрат, понесених на їх закладку та вирощування. При їх переведенні у відповідну групу зрілих довгострокових біологічних активів вартість таких активів переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу, якщо їх можна достовірно визначити. Якщо справедливу вартість неможливо визначити, вони можуть оцінюватися та обліковуватися в порядку, визначеному в НП(С)БО 7. Незрілі довгострокові біологічні активи об'єднуються в одну групу і обліковуються окремо у складі довгострокових біологічних активів.

Використання Акту на списання довгострокових біологічних активів

рослинництва (багаторічних насаджень) здійснюється при: списанні власних багаторічних насаджень, орендованих багаторічних насаджень та списання багаторічних насаджень внаслідок дії форс-мажорних обставин.

Для визначення непридатності багаторічних насаджень і встановлення неможливості та/або неефективності їх використання, а також для оформлення документації на списання багаторічних насаджень безпосередньо на підприємстві наказом керівника підприємства створюється комісія, яка складається з голови комісії (керівника або його заступника) та членів комісії (головного бухгалтера або його заступника; осіб, на яких покладено відповідальність за збереження майна; працівників інженерних, технічних, технологічних та інших служб підприємства, які добре знають об'єкт основних засобів).

Комісія зі списання багаторічних насаджень:

- проводить інвентаризацію багаторічних насаджень, які пропонуються до списання, та за її результатами складає акт за встановленою формою;
- установлює економічну (технічну) доцільність чи недоцільність відновлення та/або подальшого використання багаторічних насаджень та вносить відповідні пропозиції;
- установлює конкретні причини списання багаторічних насаджень: знищене, фізичне зношення, реконструкція та інше;
- установлює можливість використання окремих матеріалів знищених багаторічних насаджень, що підлягають списанню і забезпечує контроль за проведенням їх оцінки;
- складає Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма №ДБАСГ-3).

В Акті на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма №ДБАСГ-3) вказують дані, які характеризують об'єкт, а саме: рік закладання; первісну вартість (переоцінку); суму нарахованого зносу за даними бухгалтерського обліку; причини списання; економічну (технічну) недоцільність та/або неможливість відновлення активів.

Протокол засідання комісії, акт інвентаризації та Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма № ДБАСГ-3) затверджуються керівником підприємства.

Ліквідація багаторічних насаджень оформлюється Актом на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма №ДБАСГ-3).

Під час списання багаторічних насаджень внаслідок дії форс-мажорних обставин також використовується Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма №ДБАСГ-3).

Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1) складається при **о**прибуткуванні поточних біологічних активів рослинництва на дату складання Балансу. При цьому експертною комісією з оцінки визначається справедлива вартість окремо по рослинах (озимі зернові, з них озима пшениця; ярові зернові, з них ячмінь, горох; технічні культури; соняшник, цукровий буряк тощо) або по однорідних групах, які складаються з окремих підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові) чи окремих культурах (пшениця, ячмінь, кукурудза на зерно соняшник, цукровий буряк, картопля тощо) на певному полі, площі. Вони обліковуються як поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю.

В Акті зазначається склад експертної комісії, назва об'єкту обліку, площа в гектарах, оцінка якості посіву, прогнозовані врожайність та валовий збір, справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва. Акт підписується членами експертної комісії.

Акт на оприбуткування поточних біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1), затверджується керівником підприємства.

Списання поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на момент збирання врожаю та оформляється Актом на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на

початок збирання врожаю) (форма № ПБАСГ-2). В даному документі зазначається назва об'єкту обліку, площа в гектарах та справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва. Акт складається та підписується керівником структурного підрозділу та бухгалтером.

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

Окрім зазначених спеціалізованих первинних документів у рослинництві використовують: «Щоденник надходження сільськогосподарської продукції», «Товарно-транспортна накладна» (за видами продукції), «Лімітно-забірна картка», «Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля», «Акт на сортування і сушіння продукції рослинництва», «Накладна внутрішньогосподарського призначення», «Звіт про рух пального та мастил», «Акт витрати насіння і садильного матеріалу» тощо.

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

Наприклад, із врахуванням того, що в сучасному обліку з’явився такий новий об’єкт як додаткові біологічні активи, в деякі первинні документи варто внести точність як в частині назви самого документу, так і щодо його змісту. Зокрема, це стосується такого важливого документу як Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, в якому відображається надходження продукції на підприємство чи то від власного виробництва, чи придбаної зі сторони. В силу новизни, що була внесена в бухгалтерський облік з прийняттям ряду нормативно-правових документів, які стосуються біологічних активів, варто дещо змінити сам первинний документ Щоденник надходження сільськогосподарської продукції. На нашу думку, більш доцільним буде уточнити його назву, а саме Щоденник надходження додаткових біологічних

активів та сільськогосподарської продукції.

Первинний облік довгострокових біологічних активів рослинництва доцільно вести у документах, призначених для обліку основних засобів, оскільки багаторічні насадження згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби» являються однією з груп основних засобів. Первинними документами з обліку довгострокових біологічних рослинництва є «Акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію» та «Акт на приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень», призначені для обліку надходження багаторічних насаджень.

Щодо поточних біологічних активів, то для їх первинного обліку використовуються документи, розроблені для документування господарських операцій по виробництву сільськогосподарської продукції, перелічені вище.

Первинні документи, розроблені підприємством самостійно, повинні відповідати вимогам діючого законодавства щодо форми та змісту. Не допускається довільна форма документу, а обов'язковою умовою його оформлення є наявність всіх правильно заповнених реквізитів.

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

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

2.3. Синтетичний та аналітичний облік біологічних активів рослинництва підприємства

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

Так як наше досліджуване підприємство має не досить великі розміри, то в даному розділі ми розглянемо як практично ведеться облік біологічних активі рослинництва та інформацію як має вестися синтетичний та аналітичний облік тих об’єктів обліку, що стосуються теми дослідження.

В Україні уже тривалий період часу іде процес кардинального удосконалення бухгалтерського обліку через введення в дію бухгалтерських положень та стандартів, у тому числі стандартів, які враховують галузеві особливості підприємств. Не винятком є і сільськогосподарське виробництво в обліку якого використовується бухгалтерський стандарт 30 «Біологічні активи». Цим стандартом усі біологічні активи поділяються на довгострокові, поточні та незрілі і регламентується декілька основних напрямків організації обліку у сільському господарстві.

Згідно НП(С)БО 30 «Біологічні активи» багаторічні насадження відносяться до довгострокових біологічних активів рослинництва, тобто можуть давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи впродовж періоду, який перевищує 12 місяців.

До довгострокових біологічних активів рослинництва (далі - ДБАР) належать, зокрема, багаторічні сіяні трави, насіннячкові та кісточкові культури, ягідники, виноградники, плантації хмелю, квітникарство багаторічних рослин, розсадники плодових і декоративних культур.

Облік витрат на закладку та вирощування незрілих ДБАР ведеться за статтями витрат, установленими для рослинництва: витрати на оплату праці,

насіння і посадковий матеріал, паливо та мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, плата за оренду земельних і майнових паїв, загальновиробничі витрати.

Витрати повинні списуватись на підставі первинних документів:

- облікового листа тракториста-машиніста, подорожнього листа трактора: для формування витрат на оплату праці та паливно-мастильних матеріалів;
- акту на витрачання насіння і посадкового матеріалу: для формування витрат на насіння і посадковий матеріал;
- акту про використання мінеральних, органічних та бактеріальних добрив і засобів хімічного захисту рослин: для формування витрат на добрива і засобів захисту рослин;
- відомості розподілу витрат: для формування інших витрат.

Усі витрати, понесені підприємством на створення або придбання ДБАР, обліковуються за дебетом субрахунку 155 «Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів». Аналітичні рахунки для обліку витрат на цьому субрахунку відкриваються за кожним видом багаторічних насаджень.

Витрати на субрахунку 155 обліковуються до закінчення висаджування багаторічних насаджень. Після цього комісія, призначена керівником підприємства, оглядає їх і складає Акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію. На підставі затвердженого керівником підприємства акту насадження зараховуються до незрілих ДБАР.

Незрілі ДБАР оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані на місці продажу витрати, і оприбутковуються на субрахунок 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю». У момент їх оприбуткування виникають доходи або витрати від їх первісного визнання.

Операційний дохід виникає у разі, якщо справедлива вартість незрілих ДБАР перевищує витрати на їх створення, а операційні витрати - якщо витрати на їх створення перевищують справедливу вартість активу.

Якщо визначити справедливу вартість неможливо, створені ДБАР

оцінюються за первісною вартістю, тобто за сумою витрат на їх створення, накопичених за дебетом субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів». Такі ДБАР оприбутковуються на субрахунок 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю».

Після висаджування ДБАР потребують догляду. Ці витрати обліковуються у складі капітальних інвестицій на субрахунку 155, так само як і витрати на закладання довгострокових біологічних активів.

Витрати на вирощування і догляд щоквартально збільшують вартість незрілих ДБАР, які обліковуються на субрахунках 165 та 166.

В таблиці 2.7. наведемо типову кореспонденцію рахунків з обліку сільськогосподарської продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.

Таблиця 2.7.

Типова кореспонденція рахунків з обліку операцій по незрілих біологічних активів та їх сільськогосподарської продукції

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Віднесено накопичені витрати на вартість довгострокових незрілих біологічних активів рослинництва	166	155	10000
2	Оприбутковано сільськогосподарську продукцію від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	271	155	2000
3	Зменшено вартість витрат на суму оприбуткованої сільськогосподарської продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	166	155	(2000)

Проте, на деяких досліджуваних сільськогосподарських підприємствах продукцію від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва оприбутковують, як продукцію від довгострокових біологічних активів того ж сорту, що вже введені в експлуатацію або взагалі не збирають.

Викривлення облікових даних пояснюється відсутністю методики оприбуткування продукції від незрілих довгострокових біологічних активів

рослинництва та недосконалою законодавчою базою з питань фінансової підтримки розвитку садівництва. У разі відображення доходів від молодих багаторічних насаджень, не переведених в категорію плодоносних, підприємства автоматично втрачають бюджетне відшкодування витрат поточного року, що використані на відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва, яке на сьогодні є одним з головних джерел фінансування відтворення багаторічних насаджень.

Вважаємо за необхідне, висловити свою думку стосовно обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва. Для вирішення наведеної проблемної ситуації, пропонуємо сільськогосподарську продукцію від молодих насаджень оприбутковувати за фактичними витратами на збирання врожаю, а на прибуток від їх реалізації збільшувати джерела цільових надходжень.

Проілюструємо запропоновану методику обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.

Таблиця 2.8.

Запропонована кореспонденція рахунків із обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Здійснено витрати на відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва (вартість використаних, засобів захисту рослин, паливно-мастильних матеріалів, вартість робіт власних допоміжних виробництв та сторонніх організацій)	155	20, 22, 234, 65, 66	20000
2	Нарахована заробітна плата працівникам за збирання врожаю від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	155	66	2000
3	Нараховані відрахування до різних фондів	155	65	743,8
4	Оприбутковано продукцію від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва	27	155	2743,8
5	Списано вартість реалізації продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва	901	27	2743,8
6	Відображено дохід від реалізації продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	36	701.Х	12000
7	Відображено податкові зобов’язання з ПДВ	701	641	2000

8	Надійшли кошти за реалізовану продукцію від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	311	36	12000
9	Погашено податкове зобов'язання	641	311	2000
10	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції.	791	901	2743,8
11	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	701	791	10000
12	Відображено суму прибутку отриманого від реалізації продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	791	441	7256,2
13	Збільшено джерела цільових надходжень на суму прибутку	441	482	7256,2

Отже, запропонована методика обліку вирішує питання щодо оцінки продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва, їх оприбуткування та відображення прибутку від реалізації.

Розглянуті вище питання допоможуть більш якісно зрозуміти механізм організації і ведення обліку ДБАР, дозволять комплексно і логічно пояснити методику їх обліку.

Поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. До поточних біологічних активів відносяться рослини процес життєдіяльності, яких менше 8-12 місяців, або використання яких більше одного року економічно не доцільно.

У діючому плані рахунків бухгалтерського обліку для обліку поточних біологічних активів передбачено рахунок 21 «Поточні біологічні активи».

До рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відносять субрахунки:

- 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

СФГ «Аеліта» для обліку поточних біологічних активів рослинництва використовує однойменний рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Як бачимо, в Плані рахунків немає окремого субрахунку, на якому можна обліковувати поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю.

Як уже зазначалося нами раніше, об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів є саме види рослин (зернові, кормові, олійні, овочеві, картопля тощо) чи окремі культури (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо), а не продукти їх вирощування, які є сільськогосподарською продукцією та вважаються окремим активом. У господарській діяльності підприємств придбання площ посівів сільськогосподарських культур, які не досягли зрілості й технологічний процес їх вирощування ще не завершено, має винятковий характер, тобто на них відсутній активний ринок. Отже, оскільки на сьогоднішній день активний ринок біологічних активів в Україні ще не сформовано, проблемними залишаються питання визначення справедливої вартості біологічних активів, реальної вартості незавершеного виробництва, зокрема посівів сільськогосподарських культур. Вартість посівів до моменту оцінювання за справедливою вартістю складається з витрат на вирощування, які відображаються на рахунку 23 «Виробництво», а в момент «переоцінювання» їх необхідно обліковувати на рахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва» за справедливою вартістю, але, як відомо, вимоги НП(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо цього виконують лише поодинокі підприємства. Серед причин не тільки відсутність ринку поточних біологічних активів рослинництва, але й у першу чергу доцільність для підприємства таких складних бухгалтерських дій.

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

Після досягнення поточними біологічними активами рослинництва стадії зрілості (збирання урожаю) аналітичний облік культур, що були оцінені за справедливою вартістю, закривається із субрахунку 211 «Поточні біологічні

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

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

Відображення зміни вартості поточних біологічних активів рослинництва на рахунках обліку відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9.

Відображення в бухгалтерському обліку основних операцій з поточними біологічними активами в рослинництві

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Визнано біологічні активи на звітну дату	211	23	25600
2	Визнано дохід від збільшення вартості біологічних активів рослинництва	211	710	25600
3	Визнано витрати від зменшення вартості біологічних активів рослинництва	940	211	24700
4	Списано на фінансові результати отриманий дохід (збиток)	710 791	791 940	1200
5	Відновлення обліку виробництва на дату зрілості біологічних активів рослинництва (виходу продукції)	23	211	15670

Оцінка фінансово-господарської діяльності більшості сільськогосподарських підприємств показала, що проблемними залишаються питання визначення справедливої вартості біологічних активів, реальної вартості незавершеного виробництва, зокрема посівів сільськогосподарських культур. Вартість посівів до моменту оцінки за справедливою вартістю складається із витрат на вирощування, які відображаються на рахунку 23 «Виробництво», а в момент «переоцінки» їх необхідно обліковувати на рахунку 211 «Поточні

біологічні активи рослинництва» за справедливою вартістю.

Дані первинних документів є підставою для формування інформації у регістрах аналітичного та синтетичного обліку: Журнал-ордер № 8 с.-г. по рахунку 21 «Поточні біологічні активи» і Відомість № 8.2 с.-г. та Журнал-ордер № 4 А с.-г. по рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи». Інформація про біологічні активи у фінансовій звітності знайшла своє відображення у Балансі. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. баланс (звіт про фінансовий стан) - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов’язання і власний капітал.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ РОСЛИННИЦТВА

Велику роль у процесі розробки методології бухгалтерського обліку відіграла Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. Федерацією було перекладено та видано української мовою Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), посібники бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами. Задля сприяння процесові складання фінансової звітності за вимогами МСБО членами Федерації було розроблено методику трансформації фінансової звітності відповідно до МСБО.

Форми звітності, розроблені в Україні за принципами Міжнародних стандартів фінансової звітності, розкривають інформацію про склад активів, структуру зобов'язань та власного капіталу, отримані доходи і понесені витрати, фінансові результати, рух грошових коштів тощо. Проте науковий аналіз змісту та структури фінансової звітності свідчить про необхідність вирішення ряду питань, пов'язаних із недосконалістю методичних підходів до формування окремих показників, їх неузгодженістю та відсутністю даних аналітичного характеру, що призводить до необ'єктивності звітної інформації й ускладнює прийняття управлінських рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами. В першу чергу це стосується порядку відображення біологічних активів у фінансовій звітності підприємства. Мова йде про тривалу процедуру оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, порядок визначення доходів та витрат і, відповідно, відображення результатів діяльності у звітності.

Вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінювання активів за справедливою вартістю на основі ринкових цін є не зовсім обґрунтованими, тому що певною мірою вони суперечать теоретичним основам бухгалтерського обліку й нормам статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», згідно з якою для переважної більшості сільськогосподарських підприємств пріоритетним є оцінювання активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, тобто принципу історичної

(фактичної) собівартості. У той же час, у Концептуальних положеннях Міжнародних стандартів фінансової звітності наголошується на найширшому використанні оцінки за первісною вартістю.

Так, сумнівними є об'єднання різних видів запасів у одну статтю (хоча поточні біологічні активи, які згідно з П(С)БО 9 «Запаси» теж є запасами, продовжують відображатися окремим рядком) а також відображення довгострокових біологічних активів лише за справедливою (залишковою) вартістю. Об'єднання усіх видів запасів в одну статтю також зменшило інформаційну спрямованість Балансу, проте Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності підприємствам надано право розкривати інформацію щодо запасів у додаткових статтях. У разі відповідності ознакам суттєвості у Балансі може бути окремо наведена у додаткових статтях інформація про вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів. До підсумку балансу включається загальна вартість запасів, інформація про вартість окремих складових запасів наводиться у додаткових статтях у межах загальної суми.

Виокремлення окремою статтею поточних біологічних активів, напевне, викликано тим, що підходи до їх оцінки та відображення в обліку і звітності, регламентуються відмінним від НПСБО 9 «Запаси» - НПСБО 30 «Біологічні активи», проте виникає логічне питання «чи є поточні біологічні активи запасами взагалі?».

У статті «Довгострокові біологічні активи» наводиться справедлива вартість довгострокових біологічних активів. Якщо відповідно до НПСБО 30 «Біологічні активи», довгострокові біологічні активи обліковуються за первісною вартістю, у цій статті наводиться їх залишкова вартість, яка включається до підсумку балансу, при цьому у додаткових статтях окремо наводяться їх первісна вартість та сума накопиченої амортизації (у дужках).

Такий підхід, на нашу думку, є недосить виваженим, оскільки значна кількість підприємств здійснює оцінку довгострокових біологічних активів за первісною вартістю, наразі їм доведеться вводити до Балансу додаткові статті.

Відображення більш повної інформації щодо довгострокових біологічних активів тепер можна знайти у скороченій формі Балансу (форма 1-м), затвердженої Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». У зазначеній формі довгострокові біологічні активи відображаються у розрізі: справедливої (залишкової) вартості, первісної вартості та накопиченої амортизації.

В нинішніх умовах велика кількість сільськогосподарських підприємств сьогодні не дотримуються вимог НПСБО 30 «Біологічні активи», а саме: не здійснюють оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю і не визначають доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. З іншого боку, при дотриманні вимог національного стандарту в результаті визначення фінансового результату сільськогосподарські підприємства включають непідкріплені виручкою доходи у загальну суму чистого прибутку, тобто доходи від «переоцінки» біологічних активів, що призводить до протиріч, які негативно впливають на достовірність відображення інформації у звітності.

Особливості формування доходів і витрат сільськогосподарськими підприємствами досліджуються у працях багатьох вчених. Автори зазначають, що сільськогосподарські підприємства складають Звіт про фінансові результати, виходячи із результатів виробничої діяльності. Згідно НПСБО 30 «Біологічні активи» на дату балансу такі підприємства повинні оцінювати поточні біологічні активи за справедливою вартістю із списанням різниці між справедливою вартістю і витратами на їх вирощування на витрати або доходи іншої операційної діяльності.

Аналогічно визначають в обліку фінансові результати від первісного визнання сільськогосподарської продукції, що суперечить визначенню основної діяльності, а отже і порядку розрахунку фінансових результатів від основної діяльності. Операції з переоцінки поточних біологічних активів та первісного визнання сільськогосподарської продукції відбуваються за результатами процесу виробництва, а отже повинні формувати фінансовий результат основної

діяльності, а не іншої операційної діяльності, як рекомендується відображати згідно НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

Поряд з цим, доцільно запропонувати зміни у складі аналітичного обліку біологічних активів, а саме, відображення результатів їх переоцінки на рахунку 42 «Додатковий капітал» (4231 «Дооцінка біологічних активів в результаті переоцінки») призводять до змін у НП(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» та структури самого звіту.

Переоцінка біологічних активів може призвести до збільшення чи зменшення додаткового капіталу, що впливає на розмір власного капіталу, тож ми пропонуємо доповнити структуру Звіту про власний капітал відповідною статтею. Оскільки один з основних принципів звітності є принцип відповідності, то, якщо в балансі буде змінюватись стаття «Додатковий капітал» на відповідну суму, на таку ж суму зміниться власний капітал у Звіті про власний капітал (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1.

Запропонований порядок формування інформації про біологічні активи у Звіті про власний капітал

Стаття	Код	Інформація, що відображається
Залишок на початок року	4000	Суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства відповідно на початок звітного періоду
Зміна облікової політики	4005	Суми коригувань у зв’язку зі зміною облікової політики
Виправлення суттєвих помилок	4010	Здійснюється коригування сальдо нерозподіленого прибутку (рахунок 44) на початок звітного року
Інші зміни	4090	Мають відображатися всі ті суми коригувань, які мали місце після звітної дати, впливають на розмір власного капіталу та не відображаються у рядках 4005 та 4010
Скоригований залишок	4095	Відображається залишок власного капіталу на початок року після внесення відповідних коригувань
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	Сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	Відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати (рядок 2460 Звіту).

Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111	Додаткова стаття Звіту . Сума дооцінки об’єктів основних засобів і нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об’єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	4112	Додаткова стаття Звіту. Сума зміни балансової вартості об’єктів хеджування в порядку, визначеному ПСБО 13
Накопичені курсові різниці	4113	Додаткова стаття Звіту. Сума курсових різниць, які відповідно до ПСБО 21 відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	4114	Додаткова стаття Звіту. Частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій, який ведеться за методом участі в капіталі
Дооцінка (уцінка) біологічних активів	4115	Додаткова стаття Звіту. Наводяться дані, які відображають збільшення (зменшення) власного капіталу в результаті переоцінки біологічних активів на певну дату
Інший сукупний дохід	4116	Додаткова стаття Звіту. Сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений до інших статей

Вважаємо за доцільне у Звіті про власний капітал додати статтю 4115 «Дооцінка (уцінка) біологічних активів», де будуть наводитися дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки біологічних активів на певну дату.

Разом з тим, пропонуємо залишити оцінку біологічних активів за фактичною собівартістю як можливий альтернативний варіант. Це дозволить бухгалтерам здійснювати оцінку біологічних активів без перекручувань, при виникненні різних ситуацій (наприклад, при відсутності цін на активному ринку або при неможливості їх отримання).

Основна інформація про біологічні активи та сільськогосподарську продукцію слугує для формування Форми 1 «Баланс», Форми 2 «Звіт про фінансові результати» та Форми 4 «Звіт про власний капітал». Досить детальна інформація щодо цих об’єктів обліку відображається і у Примітках до фінансової звітності.

Для відображення інформації про біологічні активи у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» призначено два розділи: XIV «Біологічні активи»

та XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів».

Однак вони не надають повної інформації про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи», оскільки не включають показників фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів, а також не містять інформації про прибутки (збитки) від вибуття довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю.

Вважаємо за доцільне запропоновані зміни у Формі 2 «Звіт про фінансові результати» та Формі 4 «Звіт про власний капітал» обов'язково відображати й у примітках. Це ще раз підтверджує необхідність деталізації обліку за аналітичними рахунками за видами та групами біологічних активів і сільськогосподарського виробництва з орієнтацією на вихід продукції.

За своїм складом примітки до фінансових звітів поділяються на три компоненти: облікова політика; інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями; інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Відображення зміни вартості біологічних активів у складі додаткового капіталу дає можливість показувати реальну ситуацію з їх вартістю.

Додатковий капітал відображає власне джерело формування активів підприємства. Такий порядок відображення активів в обліку буде, з одного боку, сприяти задоволенню інтересів різних господарських суб'єктів, а з іншого - посилить достовірність фінансової звітності підприємств.

Також пропонуємо застосовувати акт визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції (додаток Д). В акті відображатимуться склад комісії, назва продукції, одиниці виміру, справедлива вартість, метод оцінки.

Отже, формування активного аграрного ринку в Україні має сприяти збільшенню фактів оцінки біологічних активів за справедливою вартістю на сільськогосподарських підприємствах. Однак відображати переоцінку доцільно

у складі додаткового капіталу, що дасть можливість бачити реальну ситуацію, яка склалась на підприємстві і приймати виважені управлінські рішення. В умовах сучасного господарювання це сприятиме більш реальному веденню обліку в сільському господарстві та досягненню більш високих кінцевих результатів діяльності з метою забезпечення управління достовірною та правдивою інформацією про результати діяльності підприємства.

В умовах сьогодення в цілому для підприємств аграрної галузі розроблено та запропоновано заходи управлінського та організаційно-економічного характеру для вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління біологічними активами рослинництва (рис. 3.1.).



Рис. 3.1. Управлінські заходи підвищення ефективності виробництва біологічних активів рослинництва

Отже виходячи з вище сказаного, можна зробити висновок щодо самої організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва, що обов'язково потрібно здійснити всі можливі заходи стосовно того щоб запровадити на сільськогосподарському підприємстві СФГ «Аеліта» управлінського обліку в рослинництві.

На наш погляд, в контексті даного дослідження доцільним є розгляд положень Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» (далі МСБО 41), що регулює бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності, а також аналіз рівня відповідності національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі НП(С)БО 30) вимогам, визначеними галузевою специфікою аграрного сектору України.

В таблицях 3.2 та 3.3 наведено як розбіжності, так і подібність між НП(С)БО 30 та МСБО 41: національний стандарт у визначенні поняття «біологічного активу» має уточнюючі властивості та характеристики, притаманні активу, в той час як МСБО 41 не роз'яснює належність активу суб'єкту господарювання на правах власності та використання його в господарській діяльності; додаток в НП(С)БО 30 наводить власні приклади біологічних активів та сільськогосподарської продукції, властиві українській економіці, в той час як МСБО 41 їх наводить в табличному вигляді пунктом 4 дещо відрізняються назви понять та їх тлумачення тощо.

Таблиця 3.2.

Порівняльний аналіз ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві за МСБО 41 та П(С)БО 30

Порівняльна ознака	МСБО 41 «Сільське господарство»	НП(С)БО 30 «Біологічні активи»
Мета	- визначити обліковий підхід; - розкрити інформацію про сільськогосподарську діяльність.	- визначити методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та додаткові біологічні активи й с.-г. продукцію; - розкрити інформацію про біологічні активи у фінансовій
	Облік статей, до яких застосовується стандарт:	

Сфера застосування	біологічний актив + сільськогосподарська продукція на час збирання врожаю.		
	державні гранти (за МСБО п.34-35)	-	
	Облік статей, до яких не застосовується стандарт:		
	1. земля, яка має відношення до с.-г. діяльності (МСБО 16, 40); 2. нематеріальні активи, пов'язані з с.-г. діяльністю (МСБО 38)	1. с.-г. продукцію, що збереглася після її первісного визнання; 2. біологічний актив, не пов'язаний з с.-г. діяльністю (додаток Стандарту)	
	3. продукти переробки сільськогосподарської продукції		
Умови визнання біологічного активу	- суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій	-	
	- існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цим активом (п. 2, 3 МСБО = п. 5 П(С)БО); - вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити		
Оцінка	*за справедливою вартістю*		
	аналогічно в кінці звітного періоду	«справедлива вартість» - «очікувані втирати на місці продажу»	
	за первісною вартістю/собівартістю		
	собівартість інколи наближається до справедливої вартості	при виробництві - п. 7, при придбанні - п. 11	
Доходи і витрати		ДОХОДИ	ВИТРАТИ
		«вартість біологічного активу/ с.-г. продукції» - «витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями» = «Інші операційні	«витрати від основної діяльності» (П(С)БО 16 «Витрати»), пов'язані з біологічними перетвореннями
Фінансовий результат	виникає при первісному визнанні за «справедливою вартістю» - «витрати на продаж» або зміни справедливої вартості біологічного активу	«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»	

Окремо слід навести спільні та відмінні визначення, що наведені в НП(С)БО 30 та МСБО 41.

Таблиця 3.3.

Порівняльний аналіз понятійного апарату за МСБО 41 та НП(С)БО 30

МСБО 41 «Сільське господарство»	НП(С)БО 30 «Біологічні активи»
І. «Біологічний актив»	

це жива тварина або рослина	тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати с.-г. продукцію та/або додатковий біологічний актив, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
II. «Біологічні перетворення»	
або «біологічна трансформація» - процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні і кількісні зміни біологічного активу (п. 7 виділено види біологічної трансформації)	процес якісних та кількісних змін біологічних активів
III. «Витрати на місці продажу»	
За міжнародним стандартом витрати на податок з прибутків виключається із загальних витрат на продаж, в той час як національний стандарт включає до витрат на місці продажу не тільки податки, що сплачуються при реалізації, а й комісійні винагороди продавцям	
IV. «Група біологічних активів»	
сукупність подібних живих тварин або рослин	сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин
V. «Сільськогосподарська діяльність»	
це управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір урожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в с.-г. продукцію або в додатковий біологічний актив	це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання с.-г. продукції та/або додаткового біологічного активу
VI. «Сільськогосподарська продукція»	
зібраний урожай (це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу - п. 5) біологічного активу суб'єктом господарювання	актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання
VII. «Справедлива вартість»	
сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами	(в українських стандартах аналогічне роз'яснення терміну присутнє в п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»)
VIII. «Активний ринок»	
ринок, на якому інформація про ціни загальнодоступна, можна, як правило, знайти зацікавлених покупців і продавців, які є однорідними	(в українських стандартах аналогічне роз'яснення терміну присутнє в п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»)
IX. «Балансова вартість»	
сума, за якою актив визнається в звіті про фінансовий стан	(сума, за якою актив обліковують у балансі після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності

Щодо справедливої вартості, то вона доцільна у використанні, якщо немає можливості визначити первісну. Таке положення характерне і МСБО 41, і

НП(С)БО 30. Тільки за МСБО 41 передбачається застосування лише справедливої вартості для оцінки одержаної сільськогосподарської продукції та біологічного активу, тобто оцінка продукції за собівартістю допускається лише в окремих випадках.

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

Крім того, П(С)БО 30 класифікує не тільки біологічні активи, а й сільськогосподарську продукцію, що є, на нашу думку, позитивним: доцільніше в бухгалтерському обліку додаткову сільськогосподарську продукцію виділяти окремо.

Отже, під час порівняльного аналізу виявлено чимало розбіжностей між МСБО 41 та НП(С)БО 30. Так, МСБО 41 не враховує одну з властивостей - отримання економічних вигід від використання активу - при тлумаченні «біологічного активу». Виявляється, на міжнародному рівні, відсутня прив’язаність біологічного активу до активу взагалі і процесів, що його породжують. Хоча, доречним у МСБО 41 вважаємо розподіл біологічних активів на дві групи - споживні та біологічні. На нашу думку, це спрощує систему ведення бухгалтерського обліку та полегшує роботу при визначенні справедливої вартості.

Позитивним моментом у НП(С)БО 30 є наявність класифікації сільськогосподарської продукції та виділення додаткової продукції, яка є просто необхідною у сільськогосподарській діяльності підприємства.

Сьогодні нормативно-правове забезпечення вітчизняного бухгалтерського обліку потребує розширення, зокрема стосовно бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва. Тому, використання на практиці українськими бухгалтерами МСБО вважаємо не тільки необхідним, а й обов’язковим, хоча й це вимагає певних доробок та удосконалень.

ВИСНОВКИ

Одним із вирішальних важелів зміцнення потенціалу аграрних підприємств є ефективний механізм обліково-аналітичного забезпечення управлінських процесів, сучасна практика якого потребує врахування впливу галузевої специфіки на облік, суттєвого перегляду форм, методів, принципів та інструментів його формування.

У процесі запровадження нових методологічних засад бухгалтерського обліку біологічних активів виявлено їх недостатню обґрунтованість, не вистачає досвіду щодо їх практичного застосування, недостатньо вивчено сутність й особливості цих активів. Так у науковій літературі, вітчизняних і зарубіжних нормативно-правових актах наводяться різноманітні визначення терміну «біологічні активи», які не повною мірою розкривають обліково-аналітичну сутність і склад цих останніх.

Запровадження у вітчизняну практику обліку МСБО 41 «Сільське господарство» в частині організації та методики обліку сільськогосподарської діяльності та біологічних активів залишаються дискусійними та неврегульованими. Незважаючи на те, що норми НП(С)БО 30 «Біологічні активи» максимально наближені до МСБО 41 «Сільське господарство», однак національні особливості господарювання мають суттєвий вплив на методологію та практику обліку, а існуючі невідповідності суттєво впливають на показники фінансової звітності та управління біологічним активами і господарською діяльністю в цілому.

Нормативно-правові акти прямо чи опосередковано регулюють питання обліку біологічних активів рослинництва підприємства. Позитивним є наявність окремого Положення (стандарту), що регулює зазначене питання. Негативним є неузгодженість нормативно-правових актів між собою.

Під час порівняльного аналізу виявлено чимало розбіжностей між МСБО 41 та НП(С)БО 30. Так, МСБО 41 не враховує одну з властивостей – отримання економічних вигід від використання активу - при тлумаченні «біологічного

активу». Виявляється, на міжнародному рівні, відсутня прив'язаність біологічного активу до активу взагалі і процесів, що його породжують. Хоча, доречним у МСБО 41 вважаємо розподіл біологічних активів на дві групи – споживні та біологічні. На нашу думку, це спрощує систему ведення обліку та полегшує роботу при визначенні справедливої вартості.

Слід зазначити, що агроформування за досліджувані роки працювало прибутково, чистий прибуток в 2022 році мав однин із найвищих показників за досліджувані роки і становив 2456 тис. грн., що на 1803,8 тис. грн. або на 176,6% більше ніж в 2018 році. Характеризуючи показник рівня рентабельності, то можемо прослідкувати постійне коливання даного показника, в 2022 році він становив 35,7%.

В досліджуваному агроформуванні ведення бухгалтерського обліку біологічних активів до сьогодні залишається проблематичним в зв'язку з неостаточним запровадженням його вимог господарюючим суб'єктом. Поліпшенню ситуації повинна сприяти правильно обрана та сформована облікова політика сільськогосподарського підприємства. Провідне місце в ній має займати розділ вибору методики обліку та оцінки біологічних активів.

Дослідження первинного обліку біологічних активів рослинництва дає змогу стверджувати про щоденне здійснення великої кількості однорідних за своєю суттю господарських операцій. Така ситуація призводить до необґрунтованого накопичення первинних документів, що спричинено необхідністю тривалішої обробки останніх. Для вирішення даної проблеми необхідно забезпечити скорочення об'єму документації на підприємстві.

Нині чинним законодавством не передбачено типової форми первинного документу для підтвердження факту безоплатного отримання біологічних активів і він складається в довільній формі. Тому для усунення існуючих та потенційних невідповідностей у первинних документах пропонуємо використовувати Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів, призначений для оформлення безоплатного отримання (передачі) біологічних активів, згідно з яким одна сторона передає безкоштовно майно у

власність іншій стороні. Також пропонуємо застосовувати акт визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції. В акті відображатимуться склад комісії, назва продукції, одиниці виміру, справедлива вартість, метод оцінки.

Отже сформовані висновки та пропозиції дозволять удосконалити процес обліку біологічних активів рослинництва на підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белова І.М. Побудова управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління. Бізнесінформ. 2015. № 3. С. 184-191.
2. Березанська О.А. Управлінський облік як невід'ємна складова менеджменту. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку. 2019. С. 154-156.
3. Бондаренко Н.М., Різченко Н.В. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва. Економіка та держава. 2019. № 11. С. 76-82.
4. Бондарєва Т.Г., Немкович О.Б. Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами в сільськогосподарських підприємствах. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки. 2018. Вип. 3. С. 19-30.
5. Брик М. М., Палюх М. С. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів. Інноваційна економіка. 2018. Вип. № 9-10 (77) С. 197-203.
6. Брик М.М. Оцінка біологічних активів та особливості визначення фінансового результату аграрних підприємств регіону. Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2017. Вип. 22. С. 56-60.
7. Васильєва Л.М. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва. Молодий вчений. 2017. № 3. С. 596-599.
8. Гаврик О.Ю. Біологічні активи: економічна інтерпретація та оцінка в умовах запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Економіка та держава. 2021. № 2. С. 70-73.
9. Гнатюк А.А. Новий погляд на класифікацію необоротних матеріальних активів в умовах кризи. Modern Economics. 2021. № 25. С. 46-51.
10. Головачко В.М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних активів. Науковий вісник Мукачівського державного університету. 2015. Серія: Економіка. Вип. 1(3). С. 201-206.

11. Гончаренко Н. В. Організаційно-методичні засади обліку витрат перехідного періоду в органічному рослинництві. Облік і фінанси. 2016. № 2. С. 16-22.

12. Грибовська Ю.М., Ходаківська Л.О., Кононенко Ж.А. Облік довгострокових біологічних активів рослинництва. Економіка та держава. 2019. № 12. С. 83-88.

13. Дерій В.А. Облік, контроль і аналіз в системі управління біологічними активами. Регіональна бізнес-економіка та управління. 2014. № 4(44). С. 144-149.

14. Єрмолаєва М.В. Облік сільськогосподарської діяльності та біологічних активів: актуальні питання теорії та практики. Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. Том 30 (69). №4, 2019. С. 128-133.

15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій 291 від 30.11.1999р. База даних Законодавство України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 20.08.2023).

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

17. Канцедал Н.А. Інституціональний підхід до формування в обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки та практики. 2018. № 1 (27). С. 44-55.

18. Качмар О.В. Сутність біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Вип. 23. С. 622-626.

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

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

21. Коваль О.В. Облік генно-модифікованих біологічних активів. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 4. С.118-128.

22. Лепетан І.М. Бухгалтерський облік активів підприємства: екологічний вектор. Агросвіт. 2019. № 12. С. 28-38.

23. Марченко Л.Ю. Оцінювання та облік поточних біологічних активів рослинництва. Економіка і регіон. 2015. № 2. С. 54-57.

24. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006. № 1315. База даних Законодавство України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text (дата звернення: 03.09.2023).

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

26. Михальська В.В. Сутність біологічних активів садівництва. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 3 (23). С. 128-134.

27. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». База даних Законодавство України. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/MU17055?ed=2022_04_18 (дата звернення: 16.08.2023).

28. Моссаковський В.Б., Коритний В.О. Облік довгострокових біологічних активів. Облік і фінанси. 2015. № 1. С. 31-36.

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2013 року №336/22868. База даних Законодавство України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення: 04.09.2023).

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000р. № 92. База даних Законодавство України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text (дата звернення 09.09.2023).

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

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. База даних Законодавство України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення: 09.09.2023).

33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. База даних Законодавство України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text (дата звернення: 09.08.2023).

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

35. Одношевна О.О., Якубенко Ю. Л. Економічний аналіз та оптимізація обліку використання біологічних активів рослинництва. Економічний аналіз. 2016. Том 23. № 1. С. 183-188.

36. Остапенко Т.М. Сучасний механізм нівелювання положень стандарту бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи». Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Вип. 17. С. 849-853.

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

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

39. Пилипенко К.А., Бендас Ю.С., Арутюнова О.А. Оцінка та визнання довгострокових біологічних активів у вітчизняній та міжнародній практиці. Агросвіт. 2019. № 12. С. 53-59.

40. Пиріжок С. Є. Поняття «Біологічні активи»: порівняння П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство». URL: http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/62819/58855 (дата звернення: 05.09.2023).

41. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291. База даних Законодавство України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text (дата звернення: 10.09.2023).

42. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755–VI (зі змінами та доповненнями). База даних Законодавство України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 12.10.2023).

43. Поліщук О.М., Мельник В.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення обліково-фінансової складової системи економічної безпеки аграрних підприємств. Причорноморські економічні студії. 2022. №74. С. 221-226.

44. Правдюк М.В., Правдюк А.Л. Обліково-нормативне забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки та практики. 2018. № 11. С.44-55.

45. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996–XIV. (зі змінами і доповненнями). База даних Законодавство України / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 10.09.2023).

46. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів. Наказ Міністерства аграрної політики України від

21 лютого 2008 р. № 73 / Верховна Рада України. URL: https://ips.ligazakon.net/document/FIN39760 (дата звернення 09.09.2023).

47. Рогозний С. Облік біоактивів за МСФЗ: розкриваємо інформацію у фін звітності. Все про бухгалтерський облік. 2017. № 80. С. 9-12.

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

49. Селіванова Н. М. Організаційно-методичні аспекти компонентного обліку основних засобів в умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2020. № 1 (47). С. 53-60.

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

51. Труфина Ж. Оцінка довгострокових біологічних активів. Облік, аналіз, аудит. 2017. Вип. III (67). С. 208-216.

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

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

54. Zdyrko N., Ishchenko, Ya., Melnyk, O. Economic development of fishery and accounting support of cost management for biological conversion in fish farming of Ukraine comparing to the other CEE countries. Economic Annals-XXI. 2020. 181(1-2). 137-150.