

**МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**11.06 - МКР. 1950 «С» 2023.10.26. 022. ПЗ**

**ЧУБОВСЬКОГО АНДРІЯ МИКОЛАЙОВИЧА**

**2024 р.**

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І  
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
Економічний факультет

УДК 657:338.24:336.764.1:004

**ПОГОДЖЕНО**  
Декан економічного факультету

**ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ**  
Завідувач кафедри статистики та  
економічного аналізу

\_\_\_\_\_ **Анатолій ДІБРОВА**  
(підпис)

\_\_\_\_\_ **Андрій МУЗИЧЕНКО**  
(підпис)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2024 року

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2024 року

**МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

*«Обліково-аналітичне забезпечення управління довгостроковими  
біологічними активами в умовах інноваційних перетворень»*

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування  
(код і назва)

Освітня програма «Облік і аудит»  
(назва)

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна

**Гарант освітньо-  
професійної програми**

к.е.н., доцент

\_\_\_\_\_ **Тамара ГУРЕНКО**  
(підпис)

**Керівник  
магістерської  
кваліфікаційної роботи**

к.е.н., доцент

\_\_\_\_\_ **Анатолій ШИШ**  
(підпис) (ПІБ керівника)

**Виконав**

\_\_\_\_\_ **Андрій ЧУБОВСЬКИЙ**  
(підпис) (ПІБ студента)

**Київ - 2024**

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І  
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
Економічний факультет**

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

В.о. завідувача кафедри  
статистики та економічного аналізу  
к.е.н., доц. \_\_\_\_\_ Андрій Музиченко  
“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2023 р.

**ЗАВДАННЯ  
ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ  
СТУДЕНТУ  
Чубовському Андрію Миколайовичу**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування  
(код і назва)

Освітня програма «Облік і аудит»  
(назва)

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна

Тема магістерської кваліфікаційної роботи «Обліково-аналітичне забезпечення управління довгостроковими біологічними активами в умовах інноваційних перетворень» затверджена наказом ректора НУБіП України від 26 жовтня 2023 року № 1950 «С».

Термін подання завершеної роботи на кафедру 2024.11.15.

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи: нормативно-правові акти, що регулюють облік довгострокових біологічних активів; наукові праці вчених-економістів; бухгалтерська, фінансова та статистична звітність; дані бухгалтерського обліку; інформація інтернет видань та дані обліку і звітності ТОВ «Козацьке» та ТОВ «СХК» «Вінницька Промислова група»

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Довгострокові біологічні активи в системі управління: обліково-аналітичний аспект.
2. Облік довгострокових біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.
3. Аналітичне забезпечення управління довгостроковими біологічними активами.

Перелік графічного матеріалу (за потреби): таблиці, рисунки.

Дата видачі завдання «17» жовтня 2023 р.

**Керівник магістерської  
кваліфікаційної роботи**

\_\_\_\_\_  
(Підпис)

Анатолій ШИШ  
(прізвище та ініціали)

**Завдання прийняв до  
виконання**

\_\_\_\_\_  
(Підпис)

Андрій ЧУБОВСЬКИЙ  
(прізвище та ініціали)

**Реферат**  
**на здобуття освітнього ступеня «Магістр» за темою**  
**«Обліково-аналітичне забезпечення управління довгостроковими**  
**біологічними активами в умовах інноваційних перетворень»**

У магістерській роботі розкриваються питання обліково-аналітичного забезпечення управління довгостроковими біологічними активами, спрямованого на підвищення результативності господарювання аграрних формувань в сучасних умовах. Дослідження проводилось на практичних матеріалах ТОВ «Козацьке» Бобровицького району Чернігівської області та «СХК «Вінницька Промислова група» Немирівського району Вінницької області за 2021-2023 рр.

У вступі обґрунтовується актуальність теми дослідження, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет дослідження, методи та інформаційна база.

У першому розділі розглядається економічна суть, класифікація, оцінка та міжнародний досвід обліку довгострокових біологічних активів.

У другому розділі наведено організаційно-економічну характеристику підприємств, розкрито питання організації обліку, документування, методики облікового відображення операцій з довгостроковими біологічними активами, а також особливості їх обліку в умовах інноваційних перетворень.

У третьому розділі висвітлено питання аналізу довгострокових біологічних активів, наведено методичні прийоми і організацію, проаналізовано їх структуру та ефективність використання. За результатами аналізу запропоновано управлінські рішення щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення ними.

У висновках магістерської роботи наведено узагальнені результати дослідження, надано чіткі рекомендації удосконалення обліково-аналітичного забезпечення ними.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** довгострокові біологічні активи, бухгалтерський облік, аналіз, показники, інформаційне забезпечення.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП .....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1 ДОВГОСТРОКОВІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ .....</b>	<b>7</b>
1.1. Економічна сутність довгострокових біологічних активів як об'єкта обліку, аналізу і управління .....	7
1.2. Класифікація та оцінка довгострокових біологічних активів.....	13
1.3. Міжнародний досвід обліку довгострокових біологічних активів .....	23
Висновки до розділу 1 .....	30
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....</b>	<b>32</b>
2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності об'єктів дослідження .....	32
2.2. Документування і організація обліку довгострокових біологічних активів .....	48
2.3. Методика облікового відображення операцій з довгостроковими біологічними активами .....	56
2.4. Особливості обліку довгострокових біологічних активів в умовах інноваційних перетворень.....	64
Висновки до розділу 2 .....	68
<b>РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДОВГОСТРОКОВИМИ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ.....</b>	<b>70</b>
3.1. Методичні прийоми та організація аналізу довгострокових біологічних активів .....	70
3.2. Аналітична оцінка стану структури та ефективність використання довгострокових біологічних активів.....	75
3.3. Управлінські рішення за результатами аналізу та удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління довгостроковими біологічними активами.....	81
Висновки до розділу 3 .....	89
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>91</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>96</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>103</b>

## ВСТУП

*Актуальність теми дослідження.* Ефективне управління інноваційними процесами спроможне забезпечити конкурентоспроможність сільськогосподарської продукції на ринку. Відповідність новим умовам господарювання, використання кращих сортів рослин та їх якісний стан визначають рівень рентабельності аграрних підприємств та здатність їх виробничого апарату реалізувати поставлені цілі управління. Це зумовлює приведення довгострокових біологічних активів до відповідності вимог ринкової інфраструктури та необхідність удосконалення їх методики обліку, аналізу та організації. Для цього розробляється стратегія розвитку підприємства, обґрунтовуються тактичні рішення, здійснюється контроль за їх виконанням, оцінюються результати господарської діяльності, формуються шляхи підвищення їх ефективності.

Відповідно до нових умов ведення підприємницької діяльності суб'єкту господарювання надані права користування, володіння і розпорядження біологічними активами.

Актуальність даної теми полягає в тому, що категорія біологічних активів є однією з головних у діяльності аграрних підприємств. Специфіка сільського господарства настільки значна, що для обліку в ньому прийнято окремий стандарт – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 30 «Біологічні активи», в якому регламентовано їх тлумачення, порядок обліку, оцінки та визнання. Проте поряд з цим є ряд невирішених практичних та методологічних питань, які пов'язані з веденням обліку довгострокових біологічних активів, зокрема відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, практичне застосування їх оцінки, визначення фінансових результатів. Саме тому дослідження та вивчення даної теми є актуальним з огляду на те, що виникає потреба в удосконаленні методики обліку що до нових об'єктів, якими є біологічні активи.

Розгляд останніх видань щодо обліку біологічних активів показав, що дану проблему докладно вивчали як науковці так і практики на сторінках

різних публікацій. Вирішенню даного питання присвятили свої праці такі українські науковці як С. Голов, В. Жук, Т. Кінева, Т. Маренич, О.Канцуров, Б. Мельничук, М. Огійчук, Л. Сук.

**Метою даної роботи** є дослідження теоретичних основ та практичних аспектів обліку, аналізу та управління довгостроковими біологічними активами в умовах інноваційних перетворень та розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «Козацьке» та товариства з обмеженою відповідальністю «СХК «Вінницька Промислова група».

**Завданнями** дослідження є:

- аналіз виробничо-господарської діяльності досліджуваних підприємств;
- дослідження порядку та системи обліку довгострокових біологічних активів;
- аналіз обліково-аналітичного забезпечення довгострокових біологічних активів;
- розкриття економічної сутності категорії довгострокові біологічні активи;
- аналіз класифікації та оцінки довгострокових біологічних активів;
- дослідження довгострокових біологічних активів в умовах інноваційних перетворень;
- надання оцінки сучасному нормативно-правовому забезпеченню довгострокових біологічних активів;
- порівняння методики обліку довгострокових біологічний активів за національним та міжнародним стандартом;
- прийняття управлінських рішень для покращення ефективності обліку довгострокових біологічних активів на досліджуваних підприємствах;
- дослідження організації та методики обліку довгострокових біологічних активів на досліджуваних підприємствах, виявивши їх переваги і недоліки.

*Об'єктом* даного дослідження є операції з облікового відображення та аналітичного забезпечення управління довгостроковими біологічними активами у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах.

*Предметом* дослідження є організація і методика бухгалтерського обліку та аналізу формування і використання довгострокових біологічних активів ТОВ «Козацьке» Бобровицького району Чернігівської області та «СХК «Вінницька Промислова група» Немирівського району Вінницької області.

*Методологічна основа* дослідження базується на системному методі пізнання, відповідно до якого всі процеси та явища аналізуються у взаємозв'язку та розвитку. У ході дослідження були використані загальнонаукові та специфічні методи економічних наукових досліджень, а саме: факторний аналіз, прийом елімінування, метод балансових ув'язок, табличне та графічне відображення результатів.

*Джерелами даних* для написання роботи є річна звітність ТОВ «Козацьке» та ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» за 2021-2023 роки.

## РОЗДІЛ 1

### ДОВГОСТРОКОВІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ

#### 1.1. Економічна сутність довгострокових біологічних активів як об'єкта обліку, аналізу і управління

В ході здійснення підприємницької діяльності у власності та розпорядженні господарства перебувають різні види майна як в матеріальній та і в нематеріальній формі. За економічним змістом майно як активи підприємства поділяють на оборотні та необоротні активи.

Активи – всі ресурси, що контролювані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, в майбутньому призведе до економічних вигід [10].

Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не є обмеженими у використанні, а також інші активи, які призначені для реалізації або використання їх в господарській діяльності протягом операційного циклу чи протягом одного року з дати балансу. Основну частину оборотних активів на підприємствах становлять запаси [32].

Необоротні активи – матеріально-фінансові ресурси підприємства, що використовуються в господарській діяльності у своїй натуральній формі більше 12 місяців з дати балансу та мають вартість окремого об'єкта, а також довгострокове відчуження майна в підприємницьку діяльність інших суб'єктів господарювання [32].

Активи – це усе що є у власності підприємства та чим воно володіє (готівка, обладнання, дебіторська заборгованість, тварини та майно підприємства). Найвні такі види активів:

1) оборотні активи – готівка, кошти, запаси, що можуть швидко трансформуватися в готівку (протягом року);

2) основні засоби (термін служби яких більше одного року), що використовуються на підприємстві для виробництва товарів та послуг (земля, будівлі, транспортні засоби, споруди, обладнання інвентар, тварини, багаторічні насадження);

3) інші активи, які не мають своєї натурально-речової форми, але є цінними для підприємства [28].

Біологічні активи належать до оборотних активів та до основних засобів.

Про біологічні активи, саме як про об'єкт обліку в аграрних підприємствах вперше заговорили з введенням в дію Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [37].

За міжнародним стандартом біологічний актив - це жива тварина чи рослина [37]. Таке нечітке та неповне визначення не конкретизує об'єкт обліку в достатній мірі, оскільки не всі живі тварини і рослини є активами та відповідно об'єктами обліку.

З приводу цього Н. Перевозник зазначає, що для визначення терміну «біологічні активи» потрібно користуватися чітко вказаними ознаками активу саме як економічної категорії: актив має знаходитися у власності господарства та бути контрольованим ним, актив в майбутньому має призвести до отримання економічних вигід, актив повинен бути оцінений та мати визначену вартість у грошовій формі [49].

Отже, біологічний актив – це тварина чи рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» [43]. Економічні вигоди від використання біологічного активу визначаються виходячи із стану його фізичних якостей.

Дане визначення поняття «біологічні активи» наведено в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». На нашу думку воно повністю розкриває економічну суть даного

поняття, тому що об'єктами обліку можуть бути лише рослини та тварини, які знаходяться у власності підприємства та контролюються ним.

Біологічний актив визнається активом, за певних умов, які приведені на рис. 1.1.

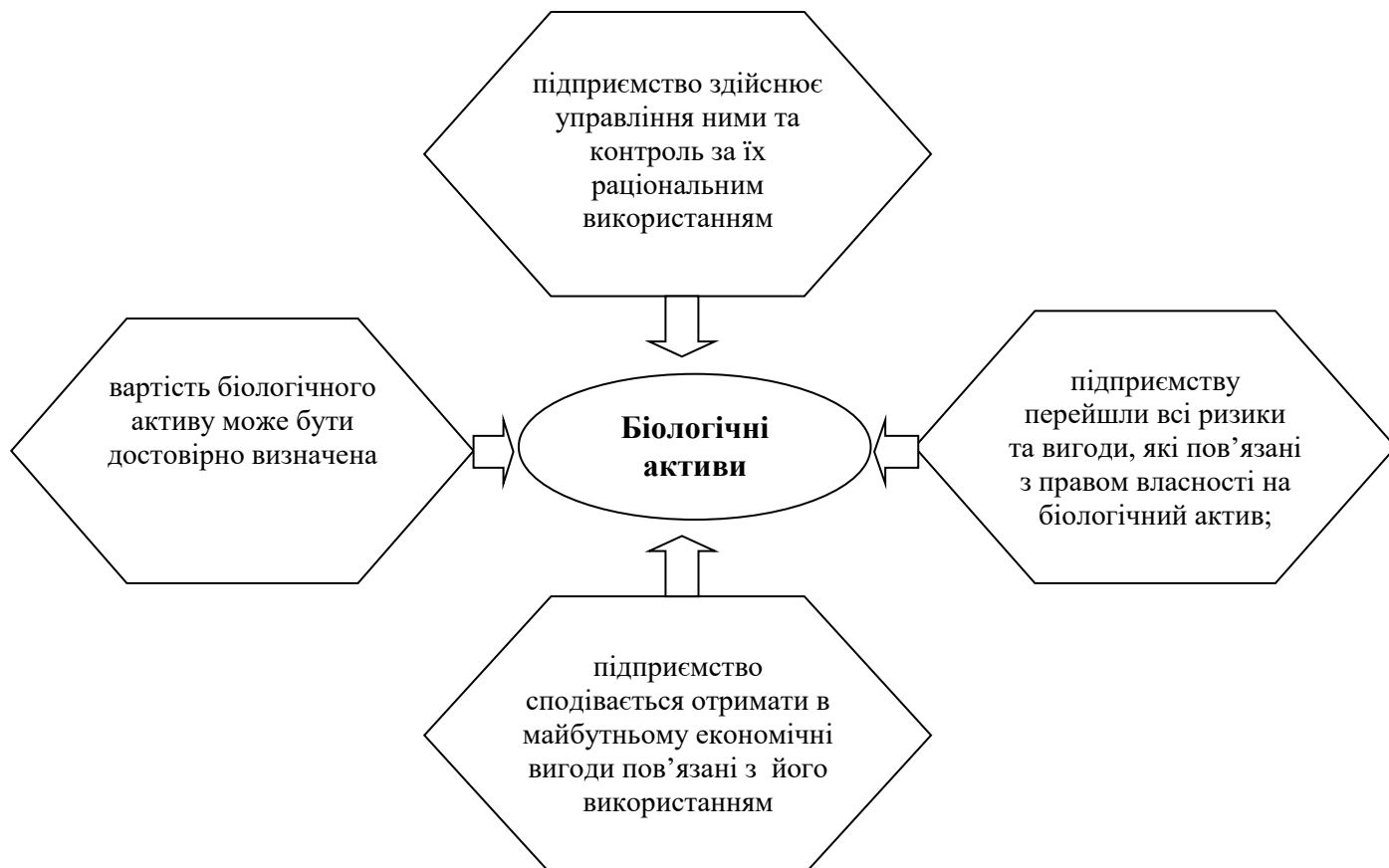


Рис.1.1 Характерні ознаки біологічних активів.

Якщо на підприємстві біологічний актив зберігається лише для продажу і не бере участі у виробничому процесі то він називається запасом.

Біологічний актив називається основним засобом, якщо строк корисного використання його більше одного року, та господарство не використовує його в сільськогосподарській діяльності підприємства [44].

Біологічний актив, стосовно якого існує невпевненість в отриманні економічних вигід пов'язаних з його використанням в майбутньому, у звітному періоді активом не визначається, а його вартість повністю відноситься до інших витрат операційної діяльності [4].

Розглянемо та узагальнимо пропозиції науковців щодо визначення економічної сутності категорії «біологічні активи» (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Визначення змісту категорії «біологічний актив» вітчизняними вченими**

Автор	Визначення
Замула І.В. [24]	Біологічні активи - це біологічні складові екосистем, що мають фізичну або потенційну вигоду для підприємства.
Сук Л.К., Сук П.Л. [58]	Біологічні активи - це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, що здатні до біологічної трансформації. Вони забезпечують процес виробництва нових неживих продуктів (наприклад, корови дають молоко); процес відтворення живих тварин (корови народжують телят). З ходом часу біологічні активи можуть покращувати свої якості, або ж їх погіршувати.
Вороновська В.О. [5]	До біологічних активів відносяться всі об'єкти біосфери, що використовуються у сільськогосподарській діяльності підприємства.
Пасенко В.В. [48]	Біологічний актив - це сукупність природних ресурсів, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди
Остапчук О.В. [47]	Біологічні активи - це живі істоти та організми в сільському господарстві, які здатні рости, розвиватися, містять "активне начало", яке за сприятливих умов може створювати живий організм
Жук В.М. [22]	Біологічні активи - живі організми (рослини, тварини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигод
Клименко О.П.[27]	Біологічні активи - це біологічні ресурси, достовірно оцінені та контрольовані підприємством, в процесі біологічних перетворень які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди

Розглянувши табл. 1.1. можна сказати, що більшість науковців трактують біологічні активи як явище життя, живі істоти, біологічні ресурси. Однак, є випадки зовсім іншого визначення змісту біологічних активів. Так, Вороновська В.О. підсумовує поняття біологічних активів всіма об'єктами біосфери, що використовуються у діяльності підприємства [5]. Замула І.В. досліджує біологічні активи як складову екосистеми [24].

На основі узагальнення існуючої термінології та всебічного її дослідження пропонується таке трактування суті біологічних активів: біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно визначені, оцінені, ідентифіковані та контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

За періодом участі біологічних активів у господарському обороті підприємства виділяють: поточні біологічні активи, довгострокові біологічні активи, незрілі довгострокові біологічні активи.

Поточні біологічні активи - біологічні активи, які 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. Довгострокові біологічні активи – це усі біологічні активи, що не є поточними біологічними активами. До незрілих довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, операційний цикл яких перевищує 12 місяців (крім тих тварин, що на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати продукцію або додаткові біологічні активи встановленої якості [49].

Згідно з НП(С)БО 30 «Біологічні активи» довгострокові біологічні активи (далі ДБА) — це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 календарних місяців [43].

До довгострокових біологічних активів належать робочих та продуктивних тварин (корови, бики, свині, вівці та інші дорослі тварини), багаторічні насадження.

Об'єктом бухгалтерського обліку ДБА є окремий вид біологічних активів або їх група: види тварин, або технологічні групи тварин (наприклад,

корови та бики-плідники основного стада, свині і хряки - плідники основного стада), види багаторічних насаджень (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Структура біологічних активів та сільськогосподарської продукції,  
передбачена НП(С)БО 30 «Біологічні активи»

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
<b><i>Довгострокові біологічні активи</i></b>		
<i>Тваринництво</i>		
Основне стадо овець	Молоко, вовна, гній	Приплід
Основне стадо ВРХ	Молоко, гній	Приплід
Основне стадо свиней	Гній	Приплід
<i>Рослинництво</i>		
Виноградники	Виноград	Чубуки
Сади	Плоди	Саджанці
Лісовий масив	Деревина, дрова	Саджанці
<b><i>Поточні біологічні активи</i></b>		
<i>Тваринництво</i>		
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	Приріст живої маси, гній	
Риба	Товарна риба	Мальок
Доросла птиця	Яйця, послід	
Бджоли	Мед, віск, прополіс	Нові рої
<i>Рослинництво</i>		
Зернові культури	Зерно, зернові відходи, солома	
Овочеві культури	Овочі	
Технічні культури	Цукрові буряки, листя тютюну, тощо	
Кормові культури	Коренеплоди, зелена маса	
Розсадники		Саджанці

Сільськогосподарська продукція відповідно до НП(С)БО 30 – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки та внутрішньогосподарського споживання [43].

Згідно з НП(С)БО 30 додаткові біологічні активи - це біологічні активи, що одержані в процесі біологічних перетворень [43].

Біологічні перетворення згідно з НП(С)БО 30 – це процес якісних та кількісних змін біологічних активів [43].

В обліку біологічні активи висвічуються у вартісному та кількісному виразі. Одиницею виміру їх є штуки, голови тощо. Окремі види біологічних активів тваринництва, можуть також характеризуватися за їх живою масою, якщо на дату балансу її можна достовірно визначити.

Біологічні активи рослинництва в обліку кількісно відображаються у одиницях площі, яку вони фактично займають, у разі якщо їх кількість неможливо визначити чи це недоцільно [27].

Важливим для раціональної та ефективної організації бухгалтерського обліку ДБА на підприємстві є чітке розуміння їх економічного змісту, правильна оцінка та класифікація з нормативної і наукової точки зору.

Дослідивши поняття біологічні активи та ДБА можна сказати, що ця категорія є надзвичайно важливою у діяльності сільськогосподарських підприємств.

## **1.2. Класифікація та оцінка довгострокових біологічних активів**

Необхідність в класифікації біологічних активів з'явилась через їх різноманітність та відповідно їх призначення та використання в головних галузях сільськогосподарського виробництва - рослинництві і тваринництві. Основним економічним фактором класифікації біологічних активів є різна за часом участь їх у господарському обороті.

Класифікація – це система розподілення об'єктів за класами відповідно до визначених загальних ознак та зв'язків між ними. Вона є одним з методів дослідження, вивчення та пізнання явищ чи об'єктів. Чим більше наявно класифікаційних ознак, тим вищий ступінь пізнання об'єкта. Від того, наскільки вірно обрано класифікаційні ознаки об'єкта, залежить порядок його обліку [32].

Першою ознакою за якою групуються біологічні активи є за видом господарської діяльності: сільськогосподарські та інші біологічні активи, що не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю.

До сільськогосподарських належать біологічні активи, що здатні давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи, які використовуються у сільському господарстві чи призначені для продажу.

Іншими біологічними активами, що не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю є [50]:

- запаси, якщо вони утримуються для продажу та не використовуються в сільськогосподарській діяльності або напрями їх використання невизначено;

- основні засоби, якщо вони використовуються в іншій діяльності відмінній від сільськогосподарської, та очікуваний строк їх використання більше 12 місяців (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

До інших біологічних активів, що не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, належать багаторічні насадження і тварини, які вирощуються і утримуються з не метою отримання сільськогосподарської продукції, зокрема, лісосмути, декоративні рослини, тварини цирків чи зоопарків тощо.

Сільськогосподарські біологічні активи в залежності від галузі поділяються на:

- біологічні активи рослинництва;
- біологічні активи тваринництва.

До об'єктів бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва належать сільськогосподарські рослини, чи однорідні групи біологічних активів, що складаються з підвидів сільськогосподарських рослин. Об'єктом обліку біологічних активів тваринництва є види тварин чи однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових груп [46].

За ознакою зрілості виділяють зрілі та незрілі біологічні активи. Зрілими є: – поточні біологічні активи, що досягли певної кондиції, наприклад тварини і птиця, які досягли певної живої маси і категорії

вгодованості; – довгострокові біологічні активи, що можуть регулярно давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи. До них належать сади і виноградники, що уже досягли періоду свого плодоношення; тварини основного стада (корови, свинюматки, вівці, кози) – після отримання ними першого приплоду та відлучення приплоду від маток.

До незрілих біологічних активів належать багаторічні насадження (сади, ягідники, виноградники), що ще не досягли періоду плодоношення; ремонтний молодняк – для поповнення основного стада; тварини та птиця на вирощуванні і відгодівлі [32].

Залежно від можливості одержання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів багаторазового розрізняють споживчі біологічні активи і біологічні активи-носії. Споживчими біологічними активами вважають ті, які здатні одноразово давати сільськогосподарську продукцію (після чого період їх існування завершується). Наприклад тварини і птиця, що вирощені підприємством для реалізації чи забою; посіви однорічних культур (пшениця, ячмінь, кукурудза, соняшник та ін.); дерева, які вирощені господарством для отримання деревини та ін.

Біологічними активами-носіями є ті біологічні активи, котрі здатні багаторазово давати продукцію чи додаткові біологічні активи. Біологічні активи-носії регенерують себе та не є первинними продуктами. До них належать тварини основного стада (для отримання телят та молока); виноградники (для отримання винограду); сади (для збору плодів; лісові дерева, від яких отримують деревину без рубки самих дерев та ін.) [28].

Поділ біологічних активів на споживчі та активи-носії відсутній у національному положенні, але використання його є доцільним, тому що він допомагає створити цілісну систему аналітичного обліку.

За строком використання розрізняють: поточні, довгострокові та незрілі довгострокові біологічні активи (рис 1.2).

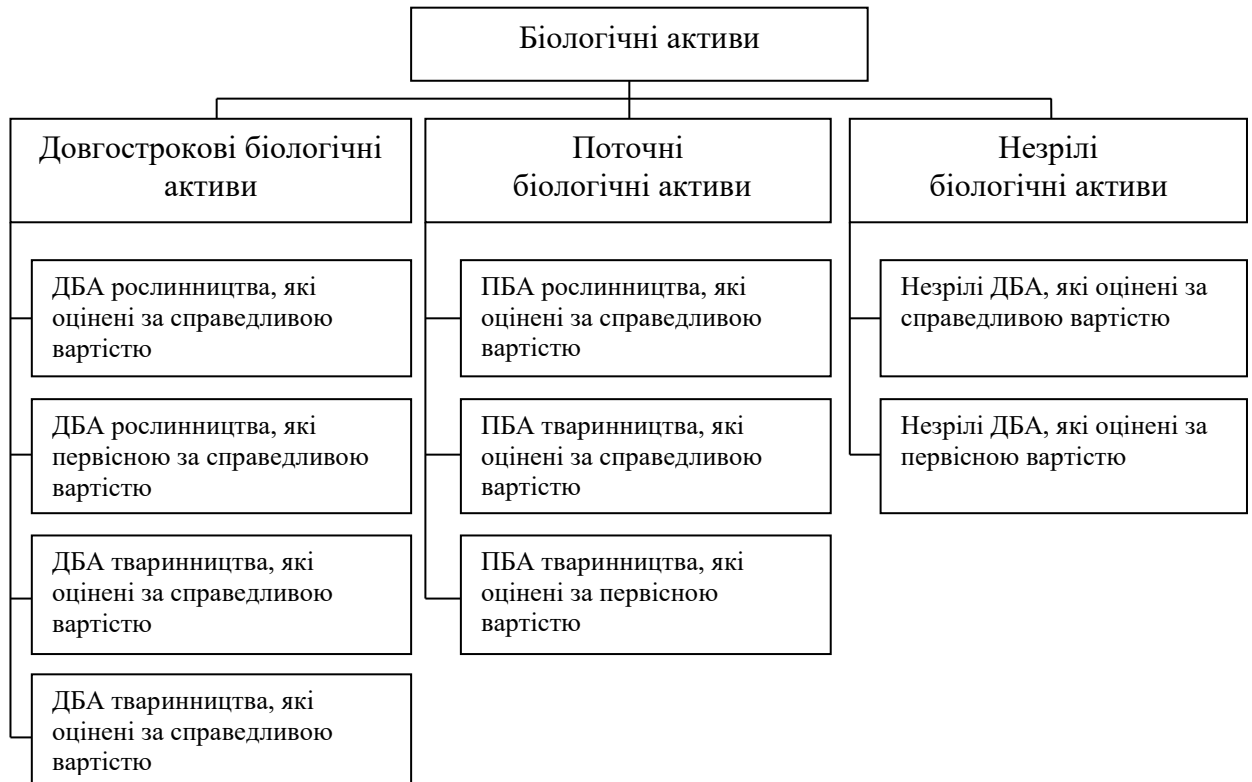


Рис. 1.2 Класифікація біологічних активів за строком використання.

Поточні біологічні активи - біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує одного року, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі [43].

Довгострокові біологічні активи - усі біологічні активи, що не є поточними біологічними активами.

До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує один рік (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження, що не досягли пори плодоношення [56].

Цікавою є думка А.В. Гнатюк [8], яку підтримують В.С. Уланчук [60] та О.В. Богданюк [1], про необхідність віднесення до складу біологічних

активів земель сільськогосподарського призначення (орних земель, сінокосів, пасовищ, земельних ділянок під багаторічними насадженнями та ін.).

Залежно від права власності довгострокові біологічні активи поділяються на власні та орендовані.

Особливою класифікаційною ознакою є оцінка біологічних активів за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу та собівартістю.

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби», довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності [44].

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Первісна вартість – це сума сплачених грошових коштів при придбанні (купівельна вартість) або виготовленні активу, включаючи транспортні та інші витрати, необхідні для приведення його у робочий стан [20].

Справедлива вартість біологічного активу базується на цінах діючого ринку. Разом з тим, за відсутності діючого (активного) ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції відбувається за ринковою ціною. Крім того, у разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень.

Собівартість реалізованих біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, яку було визначено на останню дату балансу і за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

Виділення вартісного підходу в окрему класифікаційну ознаку насамперед обумовлено вимогами до розкриття інформації про біологічні активи, оскільки у Примітках до фінансової звітності мають окремо

наводиться біологічні активи оцінені не за справедливою вартістю. Тому, для забезпечення формування інформації про біологічні активи з метою її належного розкриття у фінансовій звітності вони поділяються на:

- біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю;
- біологічні активи, оцінені за первісною вартістю [21].

Для зручності сприйняття класифікацію біологічних активів подано у вигляді схеми (рис. 1.3)

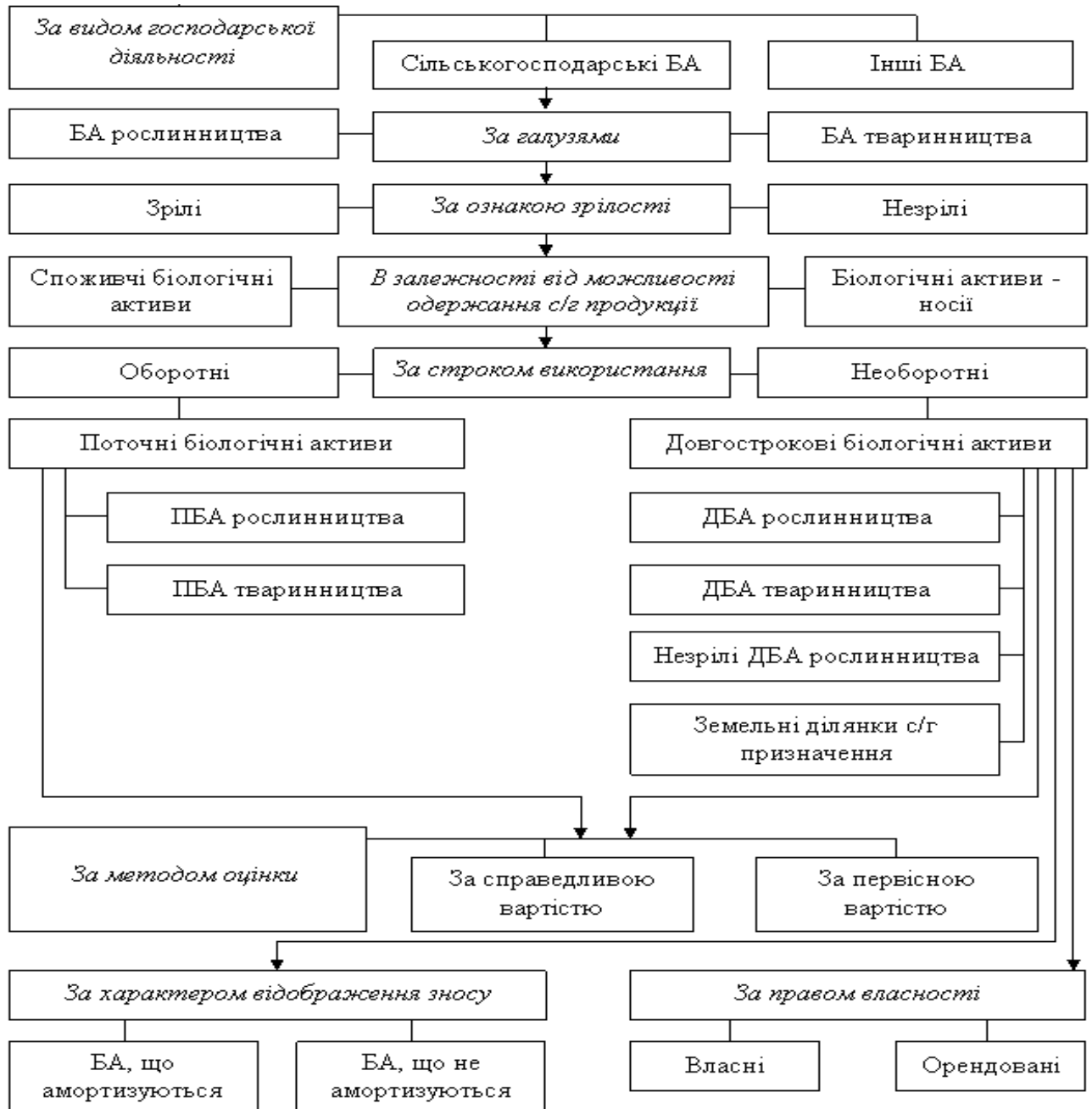


Рис. 1.3. Класифікація біологічних активів [27]

Дана класифікація біологічних активів є узагальненою, але нами було зроблено деякі уточнення. В складі ДБА доцільно виділити в окремий об'єкт обліку земельні ділянки сільськогосподарського призначення. Також вважаємо за необхідне доповнити класифікаційні ознаки, а саме, за характером відображення зносу біологічні активи можуть бути такими що амортизуються, і такими, що не амортизуються.

Амортизація нараховується тільки на довгострокові біологічні активи, що були оцінені за первісною вартістю, тобто, об'єкти, які обліковуються на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю». Амортизацію поточних біологічних активів не передбачено.

Амортизація нараховується протягом строку корисного використання довгострокового біологічного активу, який встановлюється підприємством при зарахуванні його на баланс. При цьому біологічний актив розглядається як основний засіб і нарахування амортизації та використання методів нарахування проводиться згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» [44].

На вартість довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких визначити неможливо, нараховується амортизація і об'єктом їх амортизації є первісна вартість біологічних активів, що була зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією).

Якщо визначення справедливої вартість ДБА, що оцінюється за первісною вартістю є можливим, нарахування амортизації на нього припиняється і він переходить в групу ДБА, що оцінюються за справедливою вартістю [22].

Довгострокові біологічні активи, які були придбані за плату, ставляться на облік за первісною вартістю, яка складається з витрат, які підприємство

понесло для їхнього отримання та доведення до стану, в якому вони придатні до використання в сільськогосподарській діяльності [22].

Розглянемо як відбувається переоцінка довгострокових біологічних активів в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

### Переоцінка довгострокових біологічних активів

Вид переоцінки	Дебет	Кредит
Переоцінено незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю:		
а) дооцінка	165	710
б) уцінка	940	165
Нарахована амортизація довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю	23	134
Втрати від зменшення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю	975	34
Відновлення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	134	746
Переведено довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю до групи біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю:		
а) на суму зносу	134	162, 164
б) на залишкову вартість	161, 163	162, 164

Протягом терміну корисного використання вартість ДБА може змінюватись. Основними причинами цього є:

- переоцінка їх на звітну дату;
- зменшення корисної вартості;
- проведення покращень стану активу.

Переоцінка довгострокових біологічних активів (дооцінка (уцінка) до справедливої вартості) на підприємстві повинна здійснюватись на кожну звітну дату постійно діючою Комісією господарства, що призначена керівником. Створюється вона для визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції [21].

Далі дослідимо зміст методичних рекомендацій з оцінки бухгалтерського обліку біологічних активів (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів**

Критерій	Порядок визнання та оцінки в обліку
Оцінка довгострокових та поточних біологічних активів	
Придбання грошові кошти за	За <i>первісною вартістю</i> , яка включає: - ціну придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства; - суму ввізного мита; - витрат на транспортування; - інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.
Безоплатне отримання	За <i>справедливою вартістю</i> із урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливую вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал, а поточних активів - інший операційний дохід.
Внесок до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства <i>справедлива вартість</i> з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованих цілях.
Обмін на неподібний біологічний актив	<i>Справедлива вартість</i> переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією
При переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переводу.

Наведені положення табл. 1.4 свідчать, що під час надходження та руху біологічних активів на підприємстві вартість їх у всіх випадках, крім придбання за плату, оцінюється за справедливою вартістю. За первісного визнання отримані додаткові біологічні активи та продукцію оцінюють за справедливою вартістю, що зменшена на очікувані витрати з місця продажу, в тому звітному періоді, в котрому вони відокремлені від біологічного активу.

Для достовірнішого відображення вартості в балансі під час оцінки активів використовують справедливу вартість, яка дає можливість об'єктивно проводити аналіз структури майна підприємств. Завдяки єдиним підходам відображення вартості активів ми можемо порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств [24].

Беручи до уваги позитивні сторони справедливої вартості в порівнянні з фактичною собівартістю, багато країн з розвинутою економікою почали використовувати її для оцінки продуктивності тварин, сільськогосподарської продукції та при складанні фінансової звітності господарств.

Оцінка біологічних активів за справедливою вартістю має також ряд недоліків, основні з них такі [21]:

- ринкові ціни постійно варіюються та є не стабільними, тому виникають проблеми з обґрунтованістю визначення результатів діяльності у динаміці;

- обтяжливі вимоги оцінки за справедливою вартістю, особливо при поданні проміжних звітів;

- відсутні активні ринки;

- стабільне використання даної оцінки при дослідженнях результатів протягом тривалого часу;

- між фактичною ціною реалізації та оцінкою біологічних активів можуть існувати значні розбіжності;

- виникає низка моментів відносно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і її якість невідома.

У зв'язку з наявністю вищезазначених проблем, що ускладнюють практичне застосування НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [43], аграрним підприємствам доцільно надати можливість обрання методики за якою буде оцінено продукцію тваринництва – за фактичною собівартістю, чи за справедливою вартістю.

Ознайомившись з класифікацією біологічних активів, можемо вказати на деякі проблемні моменти. Класифікація на підприємстві здійснюється для розподілу досліджуваного об'єкту за певними ознаками на групи. Найпоширеніша класифікація в бухгалтерському обліку за строком їх експлуатації. Саме поділ на поточні та довгострокові біологічні активи використовується під час складання балансу. Особливою класифікаційною ознакою є підхід до оцінки біологічних активів, яка обумовлена наявністю двох різних варіантів оцінки – за справедливою і первісною вартістю.

Наведена класифікація біологічних активів може бути застосована сільськогосподарськими підприємствами, що призведе до правильної організації синтетичного та аналітичного обліку, сприятиме розкриттю інформації в повному обсязі про їх наявність та рух об'єктів біологічних активів на суб'єктах господарювання.

### **1.3. Міжнародний досвід обліку довгострокових біологічних активів**

На даний час в Україні відбувається процес кардинального покращення системи ведення бухгалтерського обліку. Це відбувається за допомогою введення в дію бухгалтерських положень та стандартів, особливо тих стандартів, що беруть до уваги галузеві особливості підприємств. Не винятком є і сільськогосподарське виробництво в обліку якого використовується бухгалтерський стандарт 30 «Біологічні активи» [43]. За допомогою цього стандарту регламентується декілька основних напрямків організації бухгалтерського обліку у сільському господарстві.

Прихід України до економічного співробітництва на світовому рівні зумовлює потребу в вирішенні ряду питань, що пов'язаних з адаптацією національного обліку до положень міжнародних стандартів. Організація обліку та реалізація його завдань має відбуватися відповідно до МСБО 41

«Сільське господарство» [37] та розробленого на його основі національного НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [43].

На базі МСБО 41 виникла необхідність розробки НП(С)БО 30 в Україні. За допомогою його відбувається гармонізація регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку і процедур, пов'язаних з поданням фінансових звітів [3].

Незважаючи на те, що національні стандарти були створені на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, на даний час існують розбіжності між НП(С)БО та МСБО.

На міжнародному рівні також немає єдиної думки щодо визначення поняття «біологічний актив», а також у положеннях МСБО 41 немає роз'яснень з наступних питань [37]:

- чи належить актив підприємству, чи він є елементом його власності;
- чи буде біологічний актив використаний в господарській діяльності;
- чи підприємство має впевненість в отриманні економічних вигід в майбутньому.

У даному питанні доцільно розрізняти нормативи національних НП(С)БО та практичне їх застосування. У кожному НП(С)БО міститься розділ «Розкриття інформації», у якому знаходяться показники та інформація, яку слід розкривати у річному фінансовому звіті. Якщо провести аналіз змісту вказаного розділу кожного НП(С)БО, то можна зробити висновок про відсутність значних відмінностей між складом інформації для розкриття за МСБО та НП(С)БО. Але на практиці основні користувачі фінансової звітності не цікавляться цією інформацією, тому підприємства її не розкривають.

У нормативних документах з національного бухгалтерського обліку відсутній окремий документ – Концептуальна основа НП(С)БО. Фактично, принципи та теоретичні засади обліку містяться у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [51] та у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [39]. У Концептуальній основі МСБО

наведено два основоположні припущення – безперервності та нарахування і відповідності доходів і витрат.

Якщо застосування окремих позицій нормативного документу є недоречним то МСБО дають можливість керівництву відступати від вимог МСБО, а от НП(С)БО не дають підприємствам такої можливості.

МСБО також нема чіткого формату, у якому треба подавати статті у фінансових звітах. НП(С)БО встановлює форми фінансових звітів для українських підприємств. Введення будь-яких «імпровізованих» статей підприємством неможливо, окрім тих, які передбачені відповідним стандартом [68].

В процесі трансформування фінансової звітності українських підприємств слід врахувати існуючі відмінності між національними та міжнародними стандартами фінансової звітності. Порівняльний аналіз ведення бухгалтерського обліку на підприємствах за МСБО 41 та НП(С)БО 30 наведено в наступній таблиці (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

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

Критерій	НП(С)БО 30 «Біологічні активи»	МСБО 41 «Сільське господарство»
1	2	3
Мета	Визначити методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкрити інформацію про них у фінансовій звітності	Визначити обліковий підхід, а також розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю
Сфера застосування (стандарт не поширюється на/до)	1) Сільгосппродукцію, що зберігається після її первісного визнання; 2) Продукти переробки сільгосппродукції; 3) Біологічні активи, не пов'язані з сільгосп діяльністю	1) Землі, яка має відношення до сільгоспдіяльності; 2) Нематеріальних активів, пов'язаних і сільгосп діяльністю

## Продовження табл. 1.5

1	2	3
Класифікація біологічних активів	Довгострокові, поточні, додаткові	Споживні та активи-носії; зрілі та незрілі
Визнання біологічного активу	За умов, якщо існує ймовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, а їх вартість може бути достовірно визначена	1) Суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій; 2) Існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цим активом; 3) Вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити
Оцінка біологічного активу: - при первісному визнанні	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу	За справедливою вартістю мінус витрати на продаж
- після первісного визнання	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу	За справедливою вартістю мінус витрати на продаж
Неможливість достовірної оцінки справедливої вартості	1) Довгострокові біологічні активи визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності; 2) Поточні біологічні активи – за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються та відображаються як НЗВ відповідно до НП(С)БО 9	Біологічні активи оцінюються за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності.
Визнання витрат, пов'язаними з біологічними перетвореннями	Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види б.а. та/або їх групи) відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати»	-
Витрати від первісного визнання б.а. і сільгосппродукції	Визначаються як різниця між справедливою вартістю даних активів, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічним перетвореннями і визнаються, як інші операційні витрати	-

Дані табл. 1.5 свідчать, що сфера застосування НП(С)БО 30 не поширюється на продукти переробки сільськогосподарської продукції та біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, що обґрунтовано метою та сферою застосування національного та

міжнародного стандарту. МСБО 41 в свою чергу не поширюється на землю та нематеріальні активи, що мають відношення до сільськогосподарської діяльності. Річ в тому, що біологічні активи рослинництва здатні давати сільськогосподарську продукцію, що є відокремленою від земельних ділянок і вважається окремим споживним біологічним активом. Самі ж біологічні активи рослинництва, зазвичай, не продаються та не купуються. Тобто, біологічні активи рослинництва є невід'ємними від землі, як основного засобу виробництва, тобто вони виникають за допомогою поєднання двох факторів виробництва – природного та людського, активного ринку на яких не має.

Класифікація біологічних активів за НП(С)БО 30 та МСБО 41, на нашу думку, є рівнозначною, а саме: довгострокові біологічні активи - біологічні активи-носії, поточні - споживні. В свою чергу вітчизняний розподіл сільськогосподарських активів на необоротні та оборотні (довгострокові та поточні біологічні активи відповідно) не відповідає положенням МСБО 41, згідно якого біологічні активи відображаються у балансі окремим рядком. Детальну класифікацію біологічних активів за національним та міжнародним стандартом розглянемо в табл. 1.6 (НП(С)БО), 1.7.(МСБО).

Таблиця 1.6

## Класифікація біологічного активу за національним стандартом

<i>Біологічні активи</i>	<b>Поточні</b>	<b>Довгострокові</b>	<b>Незрілі</b>
<i>Обліковуються</i>	<i>на рах. 21</i>	<i>на рах. 161-164</i>	<i>рах. 165-166</i>
<i>Отримання економічних вигод</i>	< 12 місяців	> 12 місяців	> 12 місяців
<i>Рослинництво</i>	озимі, ярі зернові культури, однолітні культури з моменту сходження посівів до збирання врожаю	багаторічні насадження: сади, виноградники, плантації хмелю, ягідні культури, багаторічні трави	сади, виноградники, ягідники, що не досягли плодового періоду
<i>Тваринництво</i>	молодняк всіх видів з моменту одержання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття.	тварини основного стада ВРХ, свиней, коней, овець	

За НП(С)БО 30 класифікація біологічних активів ускладнює методи оцінки біологічних активів, розподіл яких на групи рослинництва чи тваринництва та підгрупи поточні, довгострокові (табл.1.6) потребує відкриття окремих рахунків, субрахунків для оцінки за первісною чи справедливою вартістю біологічного активу рослинництва або тваринництва. В той час як МСБО 41 класифікує біологічні активи лише на дві групи (табл.1.7).

Таблиця 1.7

## Класифікація групи біологічних активів за міжнародним стандартом

<b>Група біологічних активів</b>	<b>Споживні біологічні активи и</b>	<b>Біологічні активи-носії</b>
Виступає	як с/г продукція або біологічний актив на продаж	як самовідтворюваний актив
До них належать	зрілі активи	незрілі активи
Рослинництва	зернові, такі як кукурудза або пшениця; ліс, що вирощується для отримання деревини	виноградники, фруктові дерева та ліс, із якого отримують дрова, залишаючи частину дерев
Тваринництва	худоба, призначена для виробництва м'яса; худоба, яку утримують з метою продажу; риба в рибгоспах	худоба для отримання молока

В МСБО 41 поділ на ці групи є доцільним, тому що таким чином отримується інформація, яка може бути корисною при оцінці строків надходження майбутніх грошових потоків.

Крім того, НП(С)БО 30 класифікує не тільки біологічні активи, а й сільськогосподарську продукцію (табл.1.8), що є, на нашу думку, позитивним: доцільніше в бухгалтерському обліку додаткову сільськогосподарську продукцію виділяти окремо.

Таблиця 1.8

## Класифікація сільськогосподарської продукції за цільовим призначенням

<i>Сільськогосподарська продукція</i>	<b>Основна</b>	<b>Супутня</b>	<b>Побічна</b>	<b>Додаткова</b>
<i>Обліковується</i>	на рах. 27	на рах. 22		на рах. 27, 21
<i>Рослинництва</i>	зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди	насіння льону, конопель	солома, гичка, бадилля	чубуки, саджанці, розсада (р.27)
<i>Тваринництва</i>	молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, товарна риба	молоко від основного стада овець, віск у бджолярстві	гній, пташиний послід	приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби, ремонтний молодняк риби, мальки, цьоголітки, річ-никир.212(3)

Під час порівняльного аналізу виявлено чимало розбіжностей між МСБО 41 та НП(С)БО 30. Так, МСБО 41 не враховує одну з властивостей національного положення при тлумаченні «біологічного активу» – отримання економічних вигід від використання активу. Доречним у МСБО 41 на нашу думку є розподіл біологічних активів на дві групи – споживні та біологічні. Оскільки це спрощує систему ведення обліку та полегшує роботу при визначенні справедливої вартості.

Важливим критерієм визнання активу біологічним є наявність контролю над таким активом у суб'єкта господарювання за міжнародним положенням, що пропонуємо запозичити та запровадити в НП(С)БО 30 [43].

На відміну від МСБО 41, в НП(С)БО 30 визнано витрати сільськогосподарської діяльності, що вважаємо за доцільне, оскільки, інформація, що отримується в процесі біотрансформації повинна відповідати всім вимогам достовірності вирахування собівартості продукції. Це також свідчить, що застосування НП(С)БО 30 не передбачає, але й не відміняє необхідності ведення обліку витрат у порядку, передбаченому НП(С)БО 16 «Витрати» [60] та обчислення відповідно до його положень виробничої собівартості.

Розглянемо різницю між визначенням витрат понесених під час

продажу біологічних активів за НП(С)БО та МСБО на рис. 1.3.

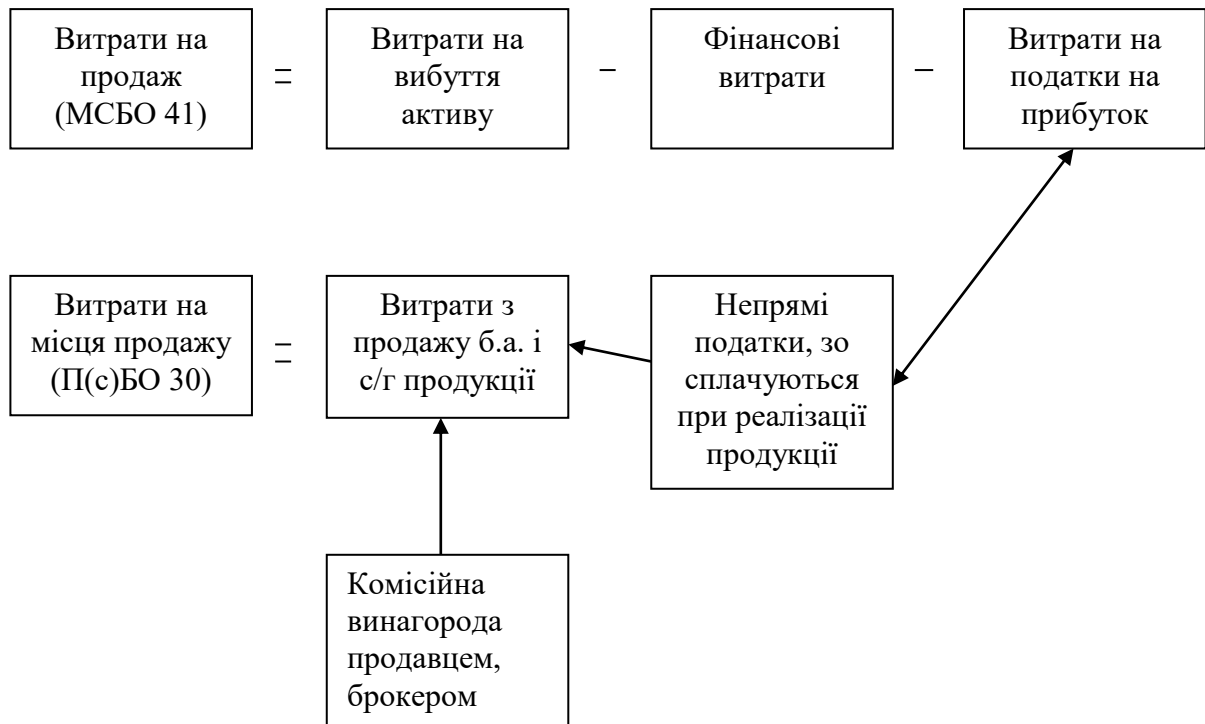


Рис. 1.3. Визначення витрат, понесених під час продажу біологічних активів за МСБО 41 та НП(С)БО 30

Сьогодні нормативно-правове забезпечення вітчизняного бухгалтерського обліку потребує розширення. Тому, використання на практиці українськими бухгалтерами МСБО вважаємо не тільки необхідним, а й обов'язковим, хоча й це вимагає певних доробок та вдосконалень.

### Висновки до розділу 1

1. В досліджуваній галузі основним об'єктом управління є біологічні активи та результати їх виробничого використання. Саме тому впровадження системи управління біологічними активами має бути орієнтовано на формування ефективних внутрішньогосподарських сегментів діяльності підприємств, розвиток у них систем стимулювання та мотивації праці. Крім того, для забезпечення ефективності управління біологічними активами набувають інтегрований розвиток і використання всіх функцій

менеджменту на базі організації раціональної комунікації структурованої інформації по всіх ієрархічних рівнях організаційної структури.

2. Категорія біологічні активи є однією з головних у діяльності сільськогосподарських підприємств.

На нашу думку, найточніше точне визначення довгострокових біологічних активів надає нам НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Згідно з яким довгострокові біологічні активи — це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 календарних місяців [4].

3. Представлена у підрозділі 1.2 класифікація біологічних активів є передумовою правильної організації синтетичного і аналітичного обліку, сприятиме повному розкриттю інформації про їх наявність та рух об'єктів біологічних активів суб'єктів господарювання у різних аспектах.

Позитивним моментом у класифікації біологічних активів за національним стандартом є наявність додаткової продукції, яка є просто необхідною у сільськогосподарській діяльності підприємства.

Введення в дію НП(С)БО 30 значно удосконалило систему обліку біологічних активів в Україні, але з розглядом міжнародного стандарту, ми дослідили, що раціонально буде опиратися на обидва нормативні документи.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика діяльності об'єктів дослідження

ТОВ «Козацьке» засноване для виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції та діє на підставі принципів підприємства і самоуправління. Господарство створене у 1929 році. На сьогодні директором ТОВ «Козацьке» є Чубовський Сергій Миколайович. Підприємство має повністю забезпечену матеріально-технічну базу для ведення виробництва.

Напрямом діяльності товариства є вирощування відмінних сортів озимої пшениці, жита, кукурудзи, гречки; гороху, технічних культур – цукрового буряку; олійних – соняшнику, ріпаку озимого. Також господарство займається вирощуванням свиней та великої рогатої худоби і реалізацією молодняка та м'яса.

Знаходиться воно в селі Козацьке Бобровицького району Чернігівської області. Розташоване в зоні Полісся. Відстань до районного центру автомобільними шляхами - 35 км, до залізничної станції - 38 км, обласного центру - 170 км. Село розташоване за 7 км від автомобільної дороги Київ-Суми.

Основними покупцями продукції є такі відомі фірми: ТОВ «АгроЛюкс», ТОВ «Агроцентр», ТОВ «Світагро», ЧОД ДП ДАК «Хліб Україна», ТОВ «Multurop Ukraine»

Господарство знаходиться в південно-західній частині району. Клімат регіону, де розташоване підприємство, помірно-континентальний з м'якою зимою і теплим, вологим літом. Тому сумарна температура в весняно-осінній період дозволяє вирощувати такі сільськогосподарські культури, як буряк, жито, пшеницю, кукурудзу.

Річна кількість опадів в середньому становить 550-650 мм, найбільша

кількість опадів, за багаторічними даними, випадає влітку.

Середньорічна температура повітря у січні  $-7^{\circ}\text{C}$   $-5^{\circ}\text{C}$ , у липні  $+20^{\circ}\text{C}$ . Під час вегетаційного періоду рослин випадає найбільша кількість опадів. Вологості в ґрунті достатньо, а в деякі роки відчувається надмірність. Основні роботи в господарстві розпочинаються в кінці березня, а закінчуються в першій декаді листопада чи в кінці жовтня.

ТОВ «СХК» «Вінницька Промислова група» засновано в 2009 році з метою ведення сільськогосподарського бізнесу на території Вінницької області. Підприємство знаходиться в місті Немирів, Вінницька область, Немирівський район, вулиця Соборна, будинок 226-а. На сьогоднішній день керівником підприємства є Марущак Петро Федорович.

Підприємство розташоване в районному центрі, відстань до обласного центру автомобільними шляхами 50 км. Відстань до Києва - 310 км.

Товариство знаходиться у центральній частині області. Клімат — помірно континентальний, середня температура січня:  $-5^{\circ}\text{C}$ , середня температура липня:  $+20^{\circ}\text{C}$ ; річна кількість опадів: 520–590 мм, з них 80% випадають в теплий період.

Діяльність товариства зосереджена на вирощуванні зернових та технічних культур. Це озимі, ярі пшениця та ячмінь, озимий ріпак, соняшник, кукурудза, сорго, ріпак, ВРХ та свині.

Сільськогосподарська продукція підприємства вирощена з використанням якісного насіння, дотриманням необхідних агротехнологій та відповідає стандартам, які дозволяють реалізовувати її як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Елеваторне господарство сертифіковане, зберігання продукції відповідає затвердженим національним стандартам.

Основні типи ґрунтів ТОВ «Козацьке» - чорноземи. Щорічно в ґрунти, вносять мінеральні і органічні добрива, визначається правильна система сівозмін, що підвищує урожайність культур. В ТОВ «СХК» «Вінницька Промислова група» переважають сірі, темно-сірі, світло-сірі ґрунти.

Кожне підприємство має відповідну кількість земельних угідь, які відрізняються між собою за призначенням, своєю якістю та кількісним складом.

Сільськогосподарські угіддя - це земельні ділянки, які систематично використовуються для отримання того чи іншого виду сільськогосподарської продукції та відрізняються за природно-історичними ознаками. До сільськогосподарських угідь відносяться: орні землі; поклади; сінокоси; пасовища і угіддя зайняті багаторічними культурами.

Розглянемо структуру сільськогосподарських угідь ТОВ «Козацьке» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Сільськогосподарські угіддя та їх структура в ТОВ «Козацьке»  
Бобровицького району Чернігівської області

Види земельних угідь	Роки						Темп приросту 2023р. до 2021 р. у %
	2021		2022		2023		
	Га	%	га	%	га	%	
Всього сільськогосподарських угідь	2689	100	2614	100	2627	100	-2,31
В т. ч. рілля	2369	88,70	2614	100	2627	100	10,89
сіножаті і пасовища	320	11,3	X	X	X	X	X

Дана таблиця показує те, що в структурі сільськогосподарських угідь ТОВ «Козацьке» частка ріллі за 2021 рік займає 88,70%. Це свідчить про те, що підприємство залучило інші види земель, такі як сіножаті і пасовища. З 2022 року цей показник зріс і всі 100% земель використовуються як рілля. Незважаючи на те, що кількість земель за досліджуваний період зменшилась, площа ріллі значно зросла, а саме на 258 га. Земля при її використанні міняється за її структурою та якістю, що має негативну тенденцію. Найбільшою загрозою для родючості ґрунту є ерозія. Зростання частки ріллі свідчить про те, що підприємство проводить роботи по ресурсозбереженню

угідь, а саме: попередження деградації угідь, відновлення втрачених в наслідок нераціонального використання властивостей угідь шляхом внесення мінеральних добрив, проведення системи нагляду за станом земельних угідь.

Розглянемо структуру сільськогосподарських угідь ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Сільськогосподарські угіддя та їх структура в ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» Немирівського району Вінницької області

Види земельних угідь	Роки						Темп приросту 2023р. до 2021 р. у %
	2021		2022		2023		
	Га	%	га	%	га	%	
Всього сільськогосподарських угідь	11743	100	19846	100	20399	100	73,71
В т. ч. рілля	11743	100	19846	100	20387	99,9	73,61
сіножаті та пасовища	X	X	X	X	12	0,1	X

Виходячи з таблиці 2.2 можемо зробити наступні висновки: підприємство за досліджуваний період значно збільшило кількість орних земель, а саме на 8656 га., що у відсотках становить 73,71 %. Значне зростання кількості земель дає змогу підприємству виробляти більшу кількість продукції, що позитивно впливає на економічний стан господарства в загалом. У 2023 році, незначна кількість земель, а саме 12 га використовувалась підприємством під сіножаті та пасовища, що свідчить про те, що господарство почало використовувати власні ресурси у кормовій базі тваринництва.

На ТОВ «Козацьке» суттєво менша кількість земель в порівнянні з ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група», що свідчить про значно більші розміри другого підприємства, проте це не є показником економічної ефективності.

Процес виробництва має свої чинники, які називаються виробничими

ресурсами чи факторами виробництва. Виробничі ресурси — це все те, що необхідно для організації виробництва благ. Для того, щоб отримати певні блага необхідно організувати їх виробництво. У виробництві будуть задіяні виробничі ресурси [34]. Їх поділяють на чотири основні групи:

1. Природні ресурси - це наявна в природі земля, її надра, земельні угіддя, водні багатства, водна енергія, деякі засоби праці – зокрема, паливо і енергія.

2. Матеріальні ресурси - це створені людьми засоби виробництва (засоби і предмети праці), які є результатом матеріального виробництва. Предмети праці - це все те, на що спрямована діяльність людини - сировина, матеріали. До засобів праці відносять усі ті речі, якими людина впливає на предмети праці (будівлі, машини, обладнання).

3. Трудові ресурси - це частина населення країни, яка володіє необхідним фізичним розвитком, знаннями та практичним досвідом для роботи в народному господарстві [54].

4. Капітальні ресурси — це сукупність усіх грошових коштів і фінансових активів, якими володіє підприємство [54].

Виробництво в економічному розумінні - це спосіб поєднання виробничих ресурсів: землі, праці, капіталу, будівель, устаткування, обладнання - та їх узгодженого, цілеспрямованого використання, а також поєднання різних сфер, галузей, видів виробництва, що ґрунтується на суспільному поділі праці.

Найважливішою особливістю виробничих ресурсів є їх обмеженість, яка визначається різноманітними причинами – природними, економічними і соціальними [49].

Природні причини полягають в обмеженості нашої планети в цілому, її ґрунтів, надр, вод, атмосфери, населення. Економічні причини визначаються тим, що безмежний розвиток виробництва вимагає безмежного зростання кількості ресурсів. Соціальні причини зумовлюються умовами і темпами

зростання населення, народжуваності і смертності людей, тривалості життя, набуття відповідних фаху і кваліфікації.

Успішне функціонування економіки підприємства залежить від рівня його забезпеченості економічними або виробничими ресурсами.

Раціональне використання ресурсів великою мірою залежить від технологічного рівня виробництва, тобто сукупності способів і методів, використовуваних для обробки сировини, матеріалів, а також засобів праці. Технічне устаткування і методи виготовлення товарів і послуг постійно вдосконалюються на основі накопичення наукових знань. Таке вдосконалення машин і методів виробництва забезпечує збільшення випуску продукції при незмінних або й менших витратах сировини, енергії, палива та інших ресурсів. Головним напрямом підвищення ефективності виробництва та раціонального використання ресурсів є запровадження маловідходних та безвідходних технологій, що базуються на комп'ютеризації, автоматизації, використанні нових видів енергії та сировини [50].

Отже визначимо наявність та використання трудових ресурсів у ТОВ «Козацьке» узагальнивши дані у табл. 2.3.

Провівши розрахунки та проаналізувавши показники можна зробити наступні висновки. Друге досліджуване підприємство має суттєво більші розміри, саме тому забезпеченість підприємства трудовими ресурсами в особах значно вища, але це не впливає на показник: відпрацьовано одним працівником за рік. Дане значення коливається на обох підприємствах близько 1534,10 люд./год. Коефіцієнт використання трудових ресурсів також на обох підприємствах майже однаковий та достатньо високий, що свідчить про ефективне використання трудових ресурсів. Проте різні розміри підприємств впливають на фонд робочого часу господарств (відпрацьовано у с.-г. виробництві всього в тис. люд. год.). Кількість працівників, які були залучені до роботи в галузі рослинництва на ТОВ «Козацьке» зросла за досліджуваний період, а в тваринництві зменшилась на 4 особи. Як наслідок

зменшення чисельності працюючих в господарстві зменшився і фонд робочого часу працівників тваринництва.

Таблиця 2.3.

Динаміка забезпеченості ТОВ «Козацьке» та ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» виробничими ресурсами та ефективність та їх використання

Показники	ТОВ «Козацьке»				ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група»			
	2021р.	2022р.	2023р.	Темп приросту 2023р.до 2021р.,%	2021р.	2022р.	2023р.	Темп приросту 2023р.до 2021р.,%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Площа с.-г. угідь, га	2689	2614	2627	-2,31	11743	19846	20399	73,71
Середньорічна чисельність працівників, осіб у тому числі:	89	89	93	4,49	320	295	284	-11,25
в рослинництві	65	64	73	12,3	273	290	279	2,2
в тваринництві	24	25	20	-16,7	47	5	5	-89,4
Відпрацьовано у с.-г./виробництві всього, тис. люд.-год. у тому числі:	136,54	136,54	142,67	4,49	490,93	452,58	435,68	-11,25
в рослинництві	99,7	98,19	112,0	12,34	418,82	444,91	428,01	2,19
в тваринництві	36,8	38,35	30,67	-16,66	72,11	7,67	7,67	-89,36
Відпрацьовано одним працівником за рік, люд.- год.	1534,16	1534,16	1534,49	0,02	1534,16	1534,17	1534	-0,01
Коефіцієнт використання трудових ресурсів, всього у тому числі:в	0,89	0,89	0,90	X	0,87	0,89	0,91	4,60
Вартість валової продукції, тис. грн.	14193	15248	18325	29,11	86743	109906	130783	50,77
Вартість основного капіталу, тис. грн.	7668	10258	16644	117,06	134108	155687	244003	81,95
на 1 га с.-г. угідь	2,85	3,92	6,34	122,46	11,42	7,84	11,96	4,74
на 1 середньорічного працівника	86,16	115,26	178,97	107,72	419,09	527,75	859,17	105,01
Капіталозабезпеченість, тис. грн.	2,85	3,92	6,34	122,46	11,74	7,84	11,96	1,87
Капіталоозброєність, тис. грн.	86,16	115,26	178,97	107,72	419,09	527,75	859,17	105,01
Капіталовіддача, тис. грн.	1,85	1,49	1,10	-40,52	0,65	0,71	0,54	-17,13
Капіталомісткість продукції, тис. грн.	0,54	0,67	0,91	68,11	1,55	1,42	1,87	20,68
Норма прибутку, %	19,87	29,02	38,90	X	16,47	8,32	8,48	X

Загалом по підприємству фонд робочого часу зріс на 4,49%. В ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» фонд робочого часу значно більший, і станом на 2023 рік становить 435,68 тис. люд. год. Але досліджуючи дані підприємства ми бачимо що він зменшився, особливо по працівниках галузі тваринництва, і зменшення відбулося на 89,36 %.

За дослідженням вартості валової продукції можемо сказати, що друге досліджуване підприємство має гарнішу динаміку темпу приросту, який становить 50,77%. По першому – 29,11%.

Капіталоозброєність однаковою мірою зросла на обох підприємствах, а капіталобезпеченість значно зросла тільки на ТОВ «Козацьке», а саме на 170,72%. Ці показники свідчать, що і на сільськогосподарські угіддя і на працівників припадає достатня цільність основного капіталу, що є позитивним для підприємств.

Капіталовіддача по першому підприємству станом на 2023 рік становить 1.10 тис. грн., по другому – 0,54 тис. грн. Але за досліджуваний період по обох підприємствах рівень показника знизився, що свідчить про те що збільшився рівень інтенсивності використання (завантаження) основних засобів.

Обернений до капіталовіддачі показник капіталомісткості продукції протягом трьох років поступово зростає і в 2023 році досягає рівня 0,97 грн по ТОВ «Козацьке» та 1.87 по ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група», що свідчить про погіршення фінансового стану. Але, беручи до уваги те, що показник зріс значною мірою, по першому підприємству це не вплинуло на збільшення показника норми прибутку, який з 19,87 у 2021 році зріс до 38,9% у 2023 році, по другому ж навпаки зменшився з 16,47% у 2021 році до 8,48% у 2023 році. Оскільки цей показник характеризує дохідність підприємства, можемо сказати, що хоч ТОВ «Козацьке» є значно меншим, але ведення підприємницької діяльності на ньому є більш економічно вигідним.

Можна зробити висновок, що підприємства розвиваються в правильному

напрямі, але все таки ТОВ «Козацьке» потребує заходів по зниженню капіталомісткості і підвищенню капіталовіддачі: варто підвищити рівень організації виробництва, підвищити коефіцієнт змінності роботи обладнання. А ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» потребує підвищення рівня норми прибутку.

Спеціалізація сільськогосподарського виробництва - це зазвичай розвиток однієї або кількох галузей у виробництві товарної продукції в окремих підприємствах і регіонах (районах, областях, природно-економічних зонах). Розвиток цих галузей визначає виробничий напрям господарства [65].

Спеціалізація аграрного підприємства визначається структурою грошових надходжень від реалізації продукції. Тому значення певної галузі сільськогосподарського підприємства визначається часткою її товарної продукції у загальній кількості товарної продукції господарства.

Розглянемо та визначимо спеціалізацію ТОВ «Козацьке» (табл. 2.4). та ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» (табл. 2.5).

Таблиця 2.4

Структура грошових надходжень від реалізації продукції в  
ТОВ «Козацьке» Бобровицького району Чернігівської області, тис. грн.

Показник	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Темп приросту 2016р. до 2014 р. у %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Зерно	12279,0	71,2	17303,0	60,09	24390,0	66,33	98,63
Соняшник	1737,0	10,1	4949,0	19,19	9176,0	24,96	428,27
Ріпак озимий	1795,0	10,4	1154,0	4,47	X	X	X
Цукрові буряки	597,0	3,5	1068,0	4,14	1788,0	4,86	199,5
Всього по рослинництву	16408,0	95,1	24474,0	94,88	35354,0	96,15	115,47
Продукція скотарства	328,0	1,9	708,0	2,74	711,0	1,93	116,77
Продукція свинарства	516,0	3,0	613,0	2,38	703,0	1,90	36,24
Всього по тваринництву	844,0	4,9	1321,0	5,12	1414,0	3,85	67,55
Разом по рослинництву і тваринництву	17252,0	100	25795,0	100	36768,0	100	113,12

Таблиця 2.5

Структура грошових надходжень від реалізації продукції в  
ТОВ «СХК» «Вінницька Промислова група», тис. грн.

Показник	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Темп приросту 2023 р. до 2021 р. у %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Зерно	55882	46,4	35947	25,4	63530,2	34,0	13,7
Соняшник	45514	37,8	47789,2	33,8	32006,8	17,1	-29,7
Соя	X	X	10796,8	7,6	59964,3	32,1	X
Ріпак озимий	4401	3,7	27950,1	19,8	19827,6	10,6	350,5
Інша продукція рослинництва	110,2	0,09	495,2	0,4	798,4	0,4	624,5
Всього по рослинництву	105907,2	88	122978,3	87	176127,3	94,3	66,3
Продукція скотарства	17,1	0,01	20,1	0,01	X	X	X
Продукція свинарства	5,4	0,0	68,8	0,05	109	0,1	1918,5
Продукція бджільництва	10	0,01	53,1	0,04	47,6	0,03	376,0
Інша продукція тваринництва	X	X	X	X	50,6	0,03	X
Всього по тваринництву	32,5	0,03	142	0,1	207,2	0,1	537,5
Послуги в рослинництві і тваринництві	14401,9	11,9	18240,3	12,9	10522,3	5,6	-26,9
Разом по рослинництву і тваринництву	120341,6	100	141330,6	100	186856,8	100	55,3

Аналізуючи дані табл. 2.4 можна зробити висновок, що підприємство спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва, яка в структурі грошових надходжень займає 96,15% від загальної кількості. На тваринництво припадає 3,85% всіх грошових надходжень. Дане підприємство безпосередньо спеціалізується на вирощуванні зернових культур. Вони займають 66,33% від загальних грошових надходжень. Дослідивши дані 2023 року можна сказати, що після зернових друге місце, а саме 24,96%, за структурою грошових надходжень, займає соняшник, далі цукрові буряки – 4,86% (рис. 2.2).

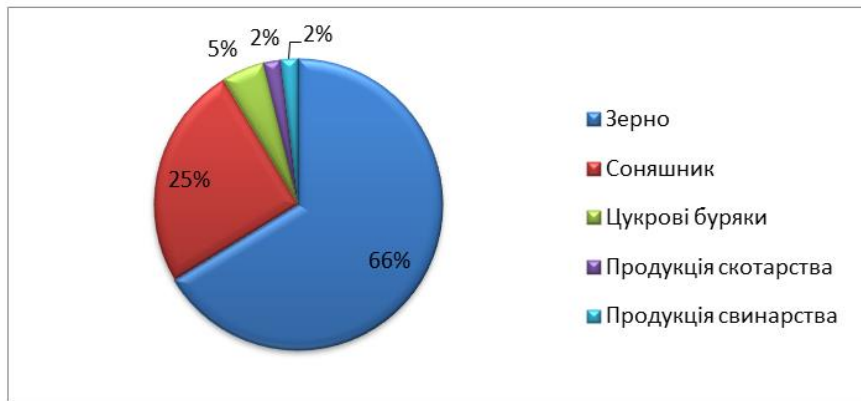


Рис. 2.2 Структура грошових надходжень ТОВ «Козацьке» за 2023р.

Проаналізувавши дані табл. 2.5 можемо сказати, що підприємство також спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва. Основну частку у структурі грошових надходжень займає вирощування зернових культур, а саме 34% станом на 2023 рік. З 2022 року підприємство почало вирощувати сою, яка у 2023 році займає майже таку частку грошових надходжень як і вирощування зернових культур (32,1%). Відбулося значне зростання кількості ріпака озимого за досліджуваний період, темп приросту якого становить 350,5 %. Значну частину в частці грошових надходжень займають послуги в рослинництві та тваринництві які надає підприємство, але до 2023 року цей показник зменшився на 26,9%.

Економічна ефективність — це досягнення найбільших результатів за найменших затрат живої та уречевленої праці. Комплексне відображення кінцевих результатів використання робочої сили і засобів виробництва за певний проміжок часу [27].

Ефективність визначається відношенням результату (ефекту) до витрат, що забезпечили його отримання. Ефективність розкриває характер причинно-наслідкових зв'язків виробництва. Вона показує не сам результат, а те якою ціною він був досягнутий. Тому ефективність найчастіше характеризується відносними показниками, що розраховуються на основі двох груп характеристик (параметрів) – результату і витрат [32].

Економічну ефективність результатів господарської діяльності

ТОВ «Козацьке» наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6.

Результати господарської діяльності ТОВ «Козацьке»

Показники	2021р.	2022р.	2023р.	Темп приросту 2023 р. до 2021 р. у %.
Вартість валової продукції, грн: на 1 га с.-г. угідь	5278,07	5833,32	6975,45	32,16
на 1 середньорічного працівника	159468,76	171329,44	197037,63	23,56
на 1 грн виробничих витрат	0,88	0,95	0,85	- 3,41
Валовий прибуток(збиток), грн: на 1 га с.-г. угідь	1218,30	1169,58	7069,28	480,3
на 1 середньорічного працівника	36808,99	36842,70	199688,17	442,5
Рівень рентабельності (+), (збитковості) (-) підприємства,%	23,44	31,56	56,65	33,21 в.п.

Аналізуючи показники таблиці 2.6. робимо висновок, що вартість валової продукції, за досліджуваний період, має позитивну тенденцію до зростання на 32,16% в розрахунку на 1 га с.-г. угідь. Найвищу вартість валової продукції на 1 працівника можемо спостерігати у 2023 році, яка становить 197 тис. грн/особу. В динаміці за три роки цей показник зріс на 23,56%. На 1 грн виробничих витрат припадає 0,88 грн вартості валової продукції в 2021 році. 2022 року збільшилась до 0,95 грн, а в 2023 році показник спадає до – 0,85 грн. В цілому відбулося зменшення на 3,41% за три роки.

У 2023 р. підприємство отримало 7069,28 грн. прибутку на 1 га с.-г. угідь. На одного середньорічного працівника прибуток в 2023 році становив 199,7 тис. грн. Що є достатньо високими показниками ефективності господарської діяльності на підприємстві.

ТОВ «Козацьке» було рентабельним протягом досліджуваного періоду і у 2023 році рівень рентабельності становив 56,65%, що свідчить про те, що на 1 грн. витрат припадає 0,56 грн. прибутку.

Роблячи висновок про економічну ефективність спеціалізації в ТОВ «Козацьке», можна сказати що підприємство є рентабельним протягом

досліджуваного періоду, а в 2023 році цей показник зростає в двічі, що свідчить про значне покращення фінансового стану підприємства.

Економічну ефективність результатів господарської діяльності ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Результати господарської діяльності ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група».

Показники	2021р.	2022р.	2023р.	Темп приросту 2023 р.до 2021р.,%
Вартість валової продукції, грн: на 1 га с.-г. угідь	7386,74	5537,93	6411,25	-13,21
на 1 середньорічного працівника	271070,31	372261,69	460503,5	69,88
на 1 грн виробничих витрат	1,46	1,66	1,26	-13,70
Валовий прибуток(збиток), грн: на 1 га с.-г. угідь	3822,02	1701,35	2218,49	-41,96
на 1 середньорічного працівника	140256,25	114457,63	159348,59	13,62
Рівень рентабельності (+), (збитковості) (-) підприємства,%	45,75	25,98	26,03	-19,72 в.п.

Здійснивши аналіз табл. 2.7. робимо наступний висновок: на підприємстві ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» не спостерігається позитивної тенденції зростання показників економічної ефективності за досліджувані роки. Хоча вартість валової продукції, як наведено в табл. 2.3. має темп приросту більше 50%, цей показник у розрахунку на 1 га. с.-г. угідь до 2023 року зменшився на 13,21%. Це зменшення показника відбулося через те, що підприємство залучило у своє користування у 2023 році на 73% більше земель ніж у 2021 році. Те ж саме відбувається з валовим прибутком на 1 га. с.-г. угідь, зменшення відбулося на 41,96%. По даних показниках на 1 працівника відбувається зростання.

Найвищий рівень рентабельності можемо спостерігати у 2021 році. До 2023 року цей показник зменшився на 19,72 в.п. Зменшення рівня рентабельності відбулося через зростання цін собівартості продукції, та не

бажання підприємства в повному обсязі реалізувати свою продукцію на ринку у 2023 році, оскільки на господарстві є власні склади. Отже за даними цього показника можемо сказати, що у 2023 році на 1 грн. виробничих витрат підприємство отримало 0,26 грн. прибутку.

Дослідження показало, що незважаючи на значно менші розміри підприємства, ТОВ «Козацьке» є більш економічно ефективним господарством. Рівень рентабельності якого більш ніж у двічі вищий ніж у ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група».

Проведемо оцінку фінансово-майнового стану ТОВ «Козацьке» та ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» за допомогою системи показників (Дод. Б.1). Фінансово-економічні показники розраховуються на основі даних фінансової звітності за 2023 рік.

Ліквідність балансу - це ступінь покриття (погашення) зобов'язань підприємства активами, строк перетворення яких у грошові кошти відповідає терміну погашення зобов'язань. Від ступеня ліквідності балансу залежить платоспроможність підприємства [66].

Дослідивши дані таблиць можна сказати, що перше підприємство він може вчасно ліквідувати свої борги за рахунок оборотних активів, на другому підприємстві ситуація гірша, що призведе до складності в своєчасному перетворенні активів на грошові кошти при потребі. У 2023 році по обох підприємствах спостерігається зменшення можливостей сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами. Обидва підприємства забезпечені власними обіговими коштами для негайної сплати боргів недостатня.

Чистий оборотний капітал, який свідчить про спроможність товариства сплачувати свої поточні зобов'язання та розширювати подальшу діяльність у становить 8084 тис. грн. на кінець періоду по ТОВ «Козацьке» та -70299 по ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група». У другому випадку це свідчить про негативний стан цього показника

Показники фінансової стійкості свідчать про те, що товариства

збільшують свою економічну незалежність та зменшують фінансову залежність від зовнішніх джерел фінансування.

Проаналізувавши показники платоспроможності підприємств, можемо сказати, що ТОВ «Козацьке» є незалежним від зовнішніх джерел фінансування, фінансово стійким, достатньо забезпеченим власними оборотними коштами та здатне вільно ними маневрувати. Всі ці показники є протилежними в ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група», що є негативною стороною. Тому як всі зобов'язання товариства не можуть бути покриті його власними коштами, товариство є залежним від залучених засобів, підприємство не достатньо забезпечене власними оборотними коштами і не здатне вільно ними маневрувати.

Важливою складовою аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства є оцінка його рентабельності. Коефіцієнт рентабельності діяльності, який характеризує розмір прибутку на одиницю чистого доходу у 2023 році по першому підприємству вищий ніж по другому, що свідчить що ТОВ «Козацьке» більш ефективно веде підприємницьку діяльність.

Показники ліквідності є надзвичайно важливими для діяльності сільськогосподарських підприємств, тому доцільно розглянути здатність перетворення активів на грошові кошти більш детально.

Для проведення аналізу ліквідності балансу установи статті активів групують за ступенем ліквідності - від найбільш швидко перетворюваних у гроші до найменш. Пасиви ж групують по терміновості оплати зобов'язань.

Групування активів та пасивів балансу відображено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

### **Групування активів і пасивів балансу для проведення аналізу ліквідності**

<b>АКТИВИ</b>	<b>ПАСИВИ</b>
A1 - найліквідніші активи	П1 – найтерміновіші зобов'язання
A2 - швидко реалізовані активи	П2 - короткострокові пасиви
A3 - повільно реалізовані активи	П3 - довгострокові пасиви
A4 - важко реалізовані активи	П4 - постійні пасиви

Далі проведемо оцінку ліквідності балансу ТОВ «Козацьке» (табл. 2.9) та ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» (табл. 2.10). Для цього необхідно, з урахуванням фактора часу, провести порівняння кожної групи активу з відповідною групою пасиву.

Таблиця 2.9

**Аналіз ліквідності балансу ТОВ «Козацьке»**

№	Група активів	На початок періоду		На кінець періоду		Групи зобов'язань	На початок періоду		На кінець періоду		Платіжний надлишок або недостача, тис.грн.	
		Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %		Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	На початок періоду	На кінець періоду
1	A1	750	3,41	756	2,83	П1	567	4,21	584	1,83	183	172
2	A2	1700	7,72	4925	18,41	П2	X	X	X	X	1700	4925
3	A3	9842	44,73	3210	12,00	П3	972	7,21	556	1,74	8870	2654
4	A4	9711	44,14	17854	66,76	П4	11939	88,85	30836	96,43	-2228	-12982
<b>Баланс</b>		<b>22003</b>	<b>100</b>	<b>26745</b>	<b>100</b>	<b>Баланс</b>	<b>13478</b>	<b>100</b>	<b>31976</b>	<b>100</b>	<b>8525</b>	<b>-5231</b>

Таблиця 2.10

**Аналіз ліквідності балансу ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група»**

№	Група активів	На початок періоду		На кінець періоду		Групи зобов'язань	На початок періоду		На кінець періоду		Платіжний надлишок або недостача, тис.грн.	
		Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %		Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	На початок періоду	На кінець періоду
1	A1	1520	0,40	1159	0,27	П1	104077	25,66	72683	19,14	-102557	-71524
2	A2	141359	36,42	33550	7,66	П2	120401	29,69	121820	32,08	20958	-88270
3	A3	84315	21,72	82421	18,81	П3	72116	17,78	135300	35,63	12199	-52879
4	A4	160992	41,46	320988	73,26	П4	108962	26,87	115401	13,15	52030	205587
<b>Баланс</b>		<b>388186</b>	<b>100</b>	<b>438118</b>	<b>100</b>	<b>Баланс</b>	<b>405556</b>	<b>100</b>	<b>445204</b>	<b>100</b>	<b>-17370</b>	<b>-7086</b>

На підприємстві ТОВ «Козацьке» спостерігається нерівність  $A1 > П1$ , що означає, що на момент складання балансу підприємство є платоспроможним. Протилежна ситуація у ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група»: організації не достатньо коштів для покриття найбільш ліквідних активів і найбільш термінових зобов'язань. На першому підприємстві виконується нерівність  $A2 > П2$ , то швидко реалізовані активи покривають короткострокові пасиви і товариство може бути

платоспроможним в близькому майбутньому з урахуванням своєчасних розрахунків з кредиторами, одержання коштів від продажу товарів в кредит.

Враховуючи, що третя нерівність виконується на першому підприємстві:  $A3 > П3$ , це означає, що в майбутньому при вчасному надходженні грошових коштів від продажу та платежів підприємство буде платоспроможним на період, що дорівнює середній тривалості одного обороту оборотних коштів після дати складання балансу. Протилежною є ситуація другого підприємства на кінець звітного періоду.

Так як на ТОВ «Козацьке» виконуються перші три нерівностей в аналізі ліквідності приводить до автоматичного виконання умови  $A4 < П4$ . Це свідчить про дотримання мінімальної умови фінансової стійкості ТОВ «Козацьке», наявність власних оборотних коштів. На ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» ця нерівність теж є протилежною, що свідчить про фінансову нестійкість господарства.

## **2.2 Документування і організація обліку довгострокових біологічних активів**

Належна організація обліку на сільськогосподарських підприємствах передбачає правильне та своєчасне документальне оформлення всіх господарських операцій. Жоден факт господарського життя не є для бухгалтера істинним чи діючим, якщо він не зареєстрований в первинному документі, до того ж своєчасною реєстрацією фактів буде і послідовна реєстрація документів.

З 1 січня 2007 р. вступило в дію НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [43], яке передбачає застосування відповідних форм документів в сільськогосподарських галузях рослинництва та тваринництва.

Для оформлення господарських операцій з обліку біологічних активів застосовують форми первинних документів, які затверджені Міністерством

статистики та Міністерством аграрної політики у Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових біологічних активів [52].

Специфічні питання обліку та документообігу довгострокових біологічних активів регламентовано відповідними нормативними документами (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Нормативні документи, якими регламентується бухгалтерський облік довгострокових біологічних активів

№ п/п	Норматив	Зміст
1	НП(С)БО 30	Це основний нормативний документ з бухгалтерського обліку для сільськогосподарських підприємств. У Положенні зазначено, як визнати та оцінити біологічні активи, визначити доходи та витрати діяльності, розкрити інформацію про біологічні активи у примітках до фінансової звітності тощо.
2	Методичні рекомендації № 1315	Деталізовано норми НП(С)БО 30. Детальніше наводяться приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Наведено кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій з біологічними активами.
3	Методичні рекомендації № 132	Розглянуто питання собівартості продукції (робіт, послуг), у тому числі в тваринництві. Наведено об'єкти планування та обліку виробничих витрат, об'єкти калькулювання продукції, одиниці калькулювання. Зазначено види побічної продукції (наприклад, гною, вовни, пташиного посліду тощо), одиниці її калькулювання та методику оцінки.
4	Методичні рекомендації № 73	Наведено форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів та рекомендації щодо їх заповнення і застосування
5	Інструкція № 7	Розглянуто особливості документування молодняка тварин, птиці і тварин на відгодівлі.
6.	Методичні рекомендації № 37	Розглянуто особливості інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах, у тому числі тварин

Облік довгострокових біологічних активів на досліджуваних підприємствах ведеться відповідно до регламентованих норм та встановлених форм первинних документів, які зазначено в основних нормативних документах, що наведені у табл. 2.11.

Джерелами надходження довгострокових біологічних активів є [29]:

1. Придбання у постачальників за плату.
2. Переведення зі складу поточних біологічних активів (переведення тварин до основного стада робочої та продуктивної худоби).
3. Безоплатне одержання від юридичних і фізичних осіб та одержання в якості внеску до статутного капіталу.
4. Закладка (виросування) багаторічних насаджень.

З метою організації обліку та контролю за збереженням довгострокових біологічних активів, кожному об'єкту має бути присвоєно інвентарний номер за порядково-серійною системою. Виняток становлять лише багаторічні насадження.

До довгострокових біологічних активів рослинництва належать штучні багаторічні насадження: виноградники; плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева, кущі тощо); багаторічні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ, інші штучні багаторічні насадження; сади, дерева в лісові масиви, а також багаторічні насадження наукових інститутів, що призначені для наукових цілей.

Первинними документами на приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) є Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію ф. ДБАСГ-1. Для формування основного стада тварин - Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) ф. ДБАСГ-2. Акт на переведення тварин із групи в групу - у разі переведення тварин, до основного стада робочої та продуктивної худоби, що біли вирощені у господарстві [17].

До початку свого плодоношення молоді насадження належать до групи незрілих довгострокових біологічних активів. Переведення їх до групи зрілих відбувається згідно з листом Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості, який передбачає терміни переведення молодих насаджень (незрілих біологічних активів) до

складу плодоносних (зрілих ДБА).

Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснюється за допомогою призначеної керівником комісії та оформляється формою ДБАСГ-1. Складається цей документ декілька разів, а саме:

- при збільшенні вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями;
- при досягненні насадженнями віку ефективного їх використання і зарахуванню їх до складу довгострокових біологічних активів рослинництва [33].

В Акті вказують: найменування насаджень, їх оцінка, вид, порода, сорт, назва або номер ділянки, площа, рік посадки, довжина насаджень у погонних метрах, порода, сортовий склад і кількість дерев, чагарників плодово-ягідних насаджень, приводиться схема посадки. При складанні Акта за незрілими довгостроковими активами до досягнення їх продуктивного віку вони оцінюються за сумою витрат, понесених на їх закладання і вирощування. При їх переведенні в групу зрілих довгострокових біологічних активів їх вартість переоцінюється за справедливою, зменшеною на витрати на місці продажу, якщо їх можна достовірно визначити. Якщо справедливу вартість неможливо достовірно визначити, вони можуть обліковуватися та оцінюватися за первісною вартістю [61].

Для визначення непридатності багаторічних насаджень і встановлення неможливості або неефективності їх використання, а також для оформлення документації на списання багаторічних насаджень наказом керівника підприємства створюється комісія, яка складається з голови комісії (керівника або його заступника) та членів (головного бухгалтера або його заступника; осіб, на яких покладено відповідальність за збереження майна; працівників інших служб підприємства, які добре знають об'єкт основних засобів) [8]. На комісію покладають такі завдання:

- проведення інвентаризації багаторічних насаджень, які пропонуються до списання, та складання акту встановленої форми за її результатами;

- визначення конкретних причини за якими може бути списано багаторічних насаджень;
- встановлення економічної доцільності відновлення або подальшого використання багаторічних насаджень;
- складання Акту на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма №ДБАСГ-3) [22].

Протокол засідання комісії, Акт інвентаризації та Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва має затвердити керівник підприємства.

Формування основного стада тварин оформляється Актом приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (форма № ДБАСГ-2). Також цей акт застосовується у випадках оформлення переведення тварин в основне стадо [20]. Його складає завідувач фермою, зоотехнік чи бригадир у день відбувається формування основного стада. В ньому зазначають відповідальну особу за якою закріплена тварина, її інвентарний номер, кличку, стать, масть та інші особливості, час народження, вагу, балансову вартість та облікову групу - з якої і в яку переведено тварину.

Правильність здійснення цих записів підтверджує своїм підписом особа, яка прийняла тварин під свою матеріальну відповідальність. Належно оформлені Акти підписує керівник структурного підрозділу, завідувач ферми підприємства та використовують акти для обліку тварин у Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) і для зоотехнічного обліку. В кінці місяця акти разом із Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) передають до бухгалтерії, де їх використовують щоб відобразити операції з руху тварин у реєстрах бухгалтерського обліку.

Витрати на формування основного стада та вирощування багаторічних насаджень складають особливу групу капітальних вкладень підприємства. Формування основного стада здійснюється як за рахунок придбання худоби (оформляють супровідними документами постачальника: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, актами закупівлі тварин

тощо), так і за рахунок переведення молодняка тварин в основне стадо. Оцінюють тварин, що придбані для формування основного стада за вартістю придбання відповідно до вимог НП(С)БО 7 [44]. Для переведення в основне стадо молодняка тварин, вирощеного у власному господарстві, складають Відомість зважування тварин (с.-г. об., ф. № 98) та Акт на переведення тварин з групи в групу (с.-г. об., ф. № 97). Власний тварин при переведенні стадо оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, яка була визначена на останню дату балансу і за якою його відображено в обліку на дату переведення в основне стадо [21].

Облік витрат на закладку та вирощування ДБА рослинництва рекомендуємо вести за статтями витрат: 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 мають списуватись на підставі первинних документів:

- облікового листа тракториста-машиніста, подорожнього листа трактора: для формування витрат на оплату праці та паливно-мастильних матеріалів;

- акта на витрачання насіння і посадкового матеріалу: для формування витрат на насіння і посадковий матеріал;

- акта 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 [38].

Для визначення непридатності тварин до подальшого використання, а також для складання необхідної документації проводять за допомогою постійно діючі комісії, які здійснює безпосередній огляд тварин основного стада, призначених до списання і встановлюють причини, що зумовили їх списання. Комісія складає Акт із зазначенням клички (інвентарного номера) тварини, породи, батьків, живої маси на дату вибракування, стану

вгодованості, причин вибракування та визначає подальше використання тварин, вибракуваних з основного стада.

Вибракування продуктивної, робочої худоби та інших видів тварин здійснюється після втрати ними господарсько-корисних якостей: значному зниженні продуктивності, втраті племінної або робочої цінності, захворюванні невиліковними хворобами, а також внаслідок травматичних наслідків, старості чи недостатньої розвиненості на підставі Акта на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вibraковка тварин) (форма № ДБАСГ-4) [16].

Узагальнимо дані з документального обліку надходження та вибуття довгострокових біологічних активів у табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Документування надходження і вибуття довгострокових  
біологічних активів

№ п/п	Документ	Окремі особливості використання
1.	Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ 1)	Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснюється комісією, яка призначається керівником підприємства, та оформляється даним актом. Складається документ декілька разів. В акті наводяться такі відомості: найменування насаджень, їх оцінка, порода, вид і сорт, назва або номер ділянки, площа, рік посадки.
2.	Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)» (форма № ДБАСГ-2)	Призначений для оформлення формування основного стада тварин. Акт застосовується у випадках переведення тварин в основне стадо. Акт складає зоотехнік, завідувач ферми або бригадир у день формування основного стада. Правильність здійснення цих операцій підтверджує своїм підписом матеріально-відповідальна особа.
3.	Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (форма № ДБАСГ-3)	Вказують дані, що 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 цей акт затверджуються керівником підприємства.

4.	Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (форма № ДБАСГ-4)	Призначений для вибракування продуктивної та робочої худоби і інших видів тварин. Для визначення непридатності тварин та їх вибракування. Для складання необхідної документації утворюються постійно діючі комісії. Комісія складає цей акт із зазначенням клички (інвентарного номера) тварини, породи, батьків, живої маси, стану вгодованості, причин вибракування та визначає подальше використання тварин.
----	---	---

Дані акти мають складатися на кожну тварину, що була придбана чи безоплатно одержана підприємством, чи на кожен об'єкт багаторічних насаджень, що вводиться в експлуатацію. У разі безоплатного обертання об'єктів обліку та введення багаторічних насаджень в експлуатацію доцільно це доручити постійно діючій комісії з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції (рис. 2.6).



Рис.2.6 Документообіг з обліку довгострокових біологічних активів

Ведення передбачених нормативними актами первинних документів в сільськогосподарських підприємствах сприяє поліпшенню якості обліку і контролю операцій, пов'язаних з біологічними активами.

### **2.3 Методика облікового відображення операцій з довгостроковими біологічними активами**

Для обліку довгострокових біологічних активів у Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого Міністерством фінансів України призначено рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» на якому ведуть облік й узагальнення про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів. Рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» має такі субрахунки [43]:

161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»;

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»;

165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;

166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю».

Субрахунок 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» призначений для обліку наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів рослинництва.

Субрахунок 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» призначений для обліку наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена

відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [44] та 28 «Зменшення корисності активів» [42].

Аналітичний облік доцільно проводити у розрізі видів цих довгострокових біологічних активів рослинництва.

Субрахунок 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінюються за справедливою вартістю» призначений для обліку наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Аналітичний облік доцільно проводити за видами довгострокових біологічних активів тваринництва: стадо овець, стадо великої рогатої худоби, стадо свиней.

Субрахунок 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» призначений для обліку наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [44] та 28 «Зменшення корисності активів» [42].

Аналітичний облік ведеться у розрізі цих видів довгострокових біологічних активів тваринництва.

Субрахунок 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» призначений для обліку наявності та руху незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»), які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Аналітичний облік доцільно проводити у розрізі видів незрілих довгострокових біологічних активів: окремо молодий сам, виноградник і т.д.

Субрахунок 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю» призначений для обліку незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»), справедливую вартість яких

достовірно визначити неможливо, унаслідок чого вони оцінюються, виходячи із сум витрат, затрачених на їх вирощування. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів [33].

За дебетом Рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи» відображаються надходження довгострокових біологічних активів в кореспонденції з кредитом рахунків:

13 – відображення зносу довгострокових біологічних активів, які були в експлуатації;

15 – прийнято на баланс сформовані біологічні активи;

18 – повернення орендарем орендованих та умовах фінансового лізингу довгострокових біологічних активів;

37 – придбання через підзвітних осіб;

40 – придбання як внесок до пайового капіталу;

42 – безоплатне одержання;

46 – прийняття від засновників (учасників) як внесок до статутного капіталу;

53 – прийняття у фінансову оренду;

71 – дохід, визнаний в результаті дооцінки до справедливої вартості;

74 – виявлені при інвентаризації не враховані довгострокові біологічні активи та ін.

За кредитом рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи» відображають вибуття біологічних активів в кореспонденції з дебетом рахунків:

13 – списання зносу по вибулих довгострокових біологічних активах чи при переведенні їх в групу, які оцінюються за справедливою вартістю;

16 – переведення довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, до групи біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю;

18 – передача у фінансову оренду;

21 – переведення (вибракування) тварин основного стада;

41 – уцінка довгострокових біологічних активів;

94 – визнані втрати в результаті уцінки до справедливої вартості;

97 – списання залишкової вартості біологічних активів, що вибули.

Синтетичний облік довгострокових біологічних активів ведеться в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Записи по кредиту рахунку 16 здійснюються на підставі первинних документів: Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічні насадження) (ф. ДБАСГ-3); Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (ф. ДБАСГ-4). В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 16 з Журналу-ордеру № 4 А с.-г. переносять в Головну книгу [61].

Біологічні активи, які були придбані за плату, ставляться на облік за первісною вартістю. Вона складається з витрат, що підприємство понесло для їх одержання та доведення до стану, в якому вони можуть бути використані відповідно до запланованих цілей.

Довгострокові біологічні активи, справедливую вартість на дату балансу яких достовірно визначити неможливо, відображають за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу. За ними нараховують амортизацію як і на інші основні засоби, відповідно до НП(С)БО 7. На суму амортизації роблять запис: дебет рахунку 23 «Виробництво» і кредит субрахунку 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

Для організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та формування інформації для складання приміток до фінансової звітності ведуть Відомість № 4.2 с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів.

Для організації обліку довгострокових біологічних активів рослинництва на субрахунках 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» потрібно додатково виділити субрахунки другого порядку 1611, 1621 «Багаторічні

насадження», по яких відкривають аналітичні рахунки «Сад яблуневий», «Сад сливовий» тощо.

Для організації обліку довгострокових біологічних активів тваринництва на субрахунках 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» потрібно виділити субрахунки другого порядку 1631, 1641 - Продуктивна худоба за їх видами, 1632, 1642 - Робоча худоба.

По дебет рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи» відображається надходження довгострокових біологічних активів в кореспонденції з кредитом рахунків 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» - на вартість зарахованої худоби до складу довгострокових біологічних активів, 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» - на вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів [21].

Реалізовані довгострокові біологічні активи, що були оцінені за справедливою вартістю, списують за даним записом: дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і кредит рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» - на вартість активу; дебет рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредит субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» - на суму доходу (виручки) від реалізації; дебет субрахунку 701 і кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» на суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість.

Реалізацію та ліквідацію довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, відображають на бухгалтерських рахунках аналогічно до інших основних засобів [46]:

- 1) придбання за плату у постачальників Дт 155 Кт 631 і Дт 16 Кт 155;
- 2) переведення зі складу поточних біологічних активів до основного стада робочої і продуктивної худоби Дт 155 Кт 21 «Поточні біологічні активи»; Дт 16 Кт 155;

3) безоплатне одержання від юридичних і фізичних осіб (Дт 16 Кт 424) і одержання як внеску до статутного капіталу використання (Дт 155 Кт 46 Дт 16 Кт 155) (Дт 16 Кт 424).

Витрати на закладку і вирощування багаторічних насаджень формують вартість незрілих довгострокових біологічних активів (субрахунки 165, 166). Незрілі довгострокові біологічні активи до досягнення продуктивного віку можуть оцінюватись за сумою витрат, понесених на їх закладку і вирощування (Дт 155 Кт 20, 66, 65 та ін. Віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму понесених витрат, пов'язаних із закладанням саду: Дт 166 Кт 155).

Облік витрат на формування основного стада ведуть на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» синтетичного рахунка 15 «Капітальні інвестиції», застосовуючи такі бухгалтерські проведення (табл.2.12 ).

Таблиця 2.12

### Відображення в обліку операцій з формування основного стада

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	Придбано дорослих тварин у постачальників для формування основного стада: - на купівельну вартість без ПДВ - на суму ПДВ	155 641	631 631
2	Відображено послуги власного автотранспорту з перевезення тварин, куплених для формування основного стада	155	2342
3	Нарахована оплата праці (з нарахуваннями) за доставку тварин, куплених для поповнення основного стада	155	661,65
4	Відображено витрати на відрядження працівників з придбання тварин для основного стада	155	372
5	Переведено в основне стадо молодняк тварин, вирощених у власному господарстві	155	212
6	Оприбутковано у складі основного стада тварин, куплених зі сторони та вирощених у власному господарстві	163	155

Дорослих продуктивних тварин основного стада обліковують на субрахунку 163 (164) «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою (первісною) вартістю» синтетичного рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи». Ті ж дорослі тварини, які не призначені

для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковуються на субрахунок 107 «Тварини» синтетичного рахунка 10 «Основні засоби».

Облік витрат із закладання та вирощування багаторічних насаджень ведуть на субрахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» до синтетичного рахунку 15 «Капітальні інвестиції», на якому накопичують витрати протягом звітного періоду, після того їх списують на субрахунок 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю». Багаторічні насадження, що не призначені для сільськогосподарського виробництва, обліковують на субрахунок 108 «Багаторічні насадження» синтетичного рахунку 10 «Основні засоби». Після закінчення терміну корисного використання для списання даного виду активів з балансу складають «Акт на списання багаторічних насаджень» [60].

Господарські операції із закладання і вирощування багаторічних насаджень відображають в обліку такими бухгалтерськими проводками (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

**Відображення в обліку операцій із закладання і вирощування багаторічних насаджень**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	Списано вартість палива та інших матеріальних цінностей, витрачених на вирощування багаторічних насаджень	155	20,21
2	Списано вартість послуг допоміжних виробництв із закладання і вирощування багаторічних насаджень	155	234
3	Оприбутковано продукцію від молодих насаджень до передачі їх в експлуатацію	271	155
4	Списано витрати із закладання і вирощування багаторічних насаджень сільськогосподарського призначення	165,166	155
5	Переведено багаторічні насадження до складу (дорослих) експлуатованих	161,162	165,166

Протягом часу перебування багаторічних насаджень на балансі підприємства у складі витрат рослинництва відображаються витрати по вирощуванню та догляду їх.

Аналітичний облік багаторічних насаджень ведуть у спеціальній «Інвентарній картці обліку основних засобів (для багаторічних насаджень)». Періодично проводиться інвентаризація багаторічних насаджень, за результатами якої оформляється «Інвентаризаційним описом багаторічних насаджень» [68].

З метою побудови ефективного аналітичного обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств пропонується класифікувати біологічні активи за такими ознаками (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Класифікація довгострокових біологічних активів для побудови аналітичного обліку в сільськогосподарських підприємствах [27]**

Субрахунок	Класифікаційна ознака	Аналітичний рахунок
161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю»	Право власності	1611 «Власні» 1612 «Орендовані»
	Вид культур	16111 «Багаторічні насадження»
	Вид багаторічних насаджень (багаторічних трав, овочевих культур)	161111 «Сади» 161112 «Виноградники» 161113 «Ягідники»
	Культура, дата переведення, дата закладання, структурний підрозділ	1611111 «Кісточкові» 1611112 «Сад кісточковий, переведений 16.05.2007 бригада № 1»
163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю» 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю»	Галузь тваринництва	1631 «Скотарство» 1632 «Свинарство»
	Статеві-вікова група	16111 «Основне стадо корів молочного напрямку»
	Структурний підрозділ	163111 «Основне стадо корів молочного напрямку, бригада № 1»
165 «Незрілі біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю» 166 «Незрілі біологічні активи, оцінені за первісною вартістю»	Вид багаторічних насаджень	1651 «Сади» 1652 «Виноградники»
	Культура	16511 «Сад кісточковий»
	Дата закладання, структурний підрозділ	165111 «Сад кісточковий, закладений 16.05.2007»

Застосування запропонованої класифікації сприятиме покращенню та полегшенню аналізу руху активів за окремими об'єктами обліку, визначенню об'єктів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції.

## **2.4 Особливості обліку довгострокових біологічних активів в умовах інноваційних перетворень.**

Послідовний перехід України до інноваційного способу виробництва сільськогосподарської продукції ставить перед аграрною сферою нові завдання. Як показує досвід країн з розвиненою ринковою економікою, саме активна інноваційна діяльність є вихідною рушійною силою всього господарського життя, і переважний приріст сільськогосподарського виробництва забезпечується саме за рахунок практичної реалізації науково-технічних досягнень та впровадження в господарську практику інноваційних технологій.

Сучасна глобальна економічна система України характеризується формуванням жорсткого конкурентного середовища, яке перед кожним підприємством висуває завдання забезпечення сталих позицій та зайняття своєї ринкової ніші. Зробити це можливо лише за рахунок зміщення акцентів у бік розвитку найбільш потужних та конкурентоспроможних галузей економіки, які здатні забезпечити потенціал розвитку підприємства та країни в цілому. Підґрунтям, за рахунок якого підприємства можуть нарощувати свій потенціал є висока інноваційна активність і розвиток інноваційної діяльності [20].

Зазначимо, що передумовою підвищення інноваційної активності в аграрній сфері виступають ефективні механізми управління розробкою й впровадженням інновацій та інноваційних технологій.

Інновація — ідея, новітній продукт в галузі техніки, технології, організації праці, управління, а також у інших сферах наукової та соціальної діяльності, засноване на використанні досягнень науки і передового досвіду, є кінцевим результатом інноваційної діяльності [19].

Інновація — це результат системної діяльності, спрямованої на реалізацію досягнень науково-технічного прогресу та їх удосконалень, що сприяє кількісним та якісним змінам у внутрішньому середовищі

підприємства та забезпечує підвищення ефективності та отримання конкурентних переваг [15].

Інноваційний тип економічного розвитку визначає роль, місце та перспективи підприємств країни на світовому ринку. Інноваційна діяльність є об'єктом дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. Достатньо ґрунтовно сутність інновацій, етапи інноваційного процесу та інновації в галузі тваринництва розкрито у наукових працях П. Друкера, О. Кот, Й. Шумпетера. Серед вітчизняних вчених необхідно виділити праці О. Попова, А. Гальчинського, М. Денисенка, С. Захаріна, Т. Кіневої та інших науковців. Разом з тим, доцільним є подальші дослідження інноваційної діяльності підприємств як специфічного об'єкту обліку та аналізу її сучасних тенденцій.

Розглянемо як трактують визначення «Інновації в АПК» вітчизняні та зарубіжні вчені (табл.2.15).

Таблиця 2.15.

Розкриття сутності поняття «Інновації в АПК» у роботах  
вітчизняних і зарубіжних науковців

№ п/п	Автор	Визначення
1	Бухвостов Ю.В.	Результат праці, одержаний завдяки застосуванню нових наукових знань, що перетворюють процес функціонування та розвитку виробничо-господарських систем АПК у напрямі підвищення її ефективності, стійкості й системної якості відносин.
2	Іванов В.А.	Реалізація в господарській практиці результатів дослідження і розробок у вигляді нових сортів рослин, порід та видів тварин і класів птиць, нових та поліпшених продуктів харчування, матеріалів, нової техніки, нових технологій в рослинництві, тваринництві й переробці промисловості.
3	Кот О.В.	Системні запровадження в аграрну сферу результатів науково-дослідницької роботи, що приводять до позитивних якісних і кількісних змін у характеристиці взаємозв'язків між біосферою та техносферою, а також поліпшують стан навколишнього середовища.
4	Попова О.В.	Інновація, яка зачіпає безпосередньо процеси, учасниками яких є людина, машина й компонент навколишнього середовища, існування яких у природному середовищі неможливе або можливе із втратою базових функціональних характеристик.

У світовій економічній літературі інновація переважно інтерпретується як перетворення потенційного науково-технічного прогресу на реальний, що втілюється в нових продуктах та технологіях (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Взаємозв'язок та узгодженість між інноваціями й інноваційними технологіями в аграрній сфері.

Стосовно біологічних активів, інновації являють собою впровадження в господарську практику результатів досліджень і розробок у вигляді нових сортів рослин, порід та видів тварин, нових або поліпшених продуктів харчування, матеріалів, нових технологій, нових добрив і засобів захисту тварин та рослин, нових методів профілактики й лікування тварин, нових форм організації й управління різними сферами економіки, що дають змогу підвищувати ефективність виробництва продукції.

Облік продукції тваринництва в умовах інноваційних перетворень спрямовує свої зусилля на розробку, удосконалення та впровадження технологій виробництва екологічно чистої продукції, молока та м'яса, на опрацюванні розробок з ефективного використання природних та культурних пасовищ, виготовлення та використання кормів місцевого виробництва, впровадження збалансованих раціонів годівлі ВРХ та свиней з метою підвищення їх продуктивності, вирощування висококласного племінного молодняку.

Головний акцент у інноваційній діяльності ставлять на пріоритетних напрямках досліджень: пошуку шляхів підвищення якості молока, що заготовлюється в приватних господарствах; покращенню відтворних і продуктивних здатностей тварин; вивченню господарсько-корисних і біологічних ознак молочної худоби українських новостворених порід тварин інтенсивного типу; обґрунтуванню можливості використання природних кормових угідь, в забруднених регіонах тощо [30].

Бухгалтерському обліку біологічних активів в умовах інноваційних перетворень підлягають матеріальні, трудові, фінансові ресурси, які забезпечують інноваційну діяльність, витрати на дослідження і розробки, на виробництво нової продукції, , поточні витрати, кількісні та якісні параметри цієї продукції, доходи, фінансові результати. Проте така інформація формується за допомогою системи бухгалтерських рахунків у загальному вигляді без виділення, за невеликим виключенням, окремих рахунків і бухгалтерських реєстрів для обліку інноваційних процесів. Відсутня спеціальна інформація про інноваційну діяльність і у фінансових звітах. Це ускладнює пошук необхідних даних для аналізу і управління інноваційною діяльністю та визначення її ефективності [64].

На сьогоднішній день основними проблемами активізації відтворювального процесу біологічних активів за допомогою інновацій є складне впровадження новітніх технологій, оскільки сучасна інвестиційна діяльність в Україні суттєво не впливає на динаміку технологічної модернізації національної економіки, недостатній рівень інформаційного забезпечення інноваційної сфери, недостатній рівень фінансування науково-технічних робіт.

Активізація інноваційної діяльності потребує реалізації комплексу заходів, спрямованих, перш за все, на покращення підприємницького середовища в країні. У даному контексті, надзвичайно важливим є зниження рівня корупції. Наступним кроком доцільно визначити впровадження стимулів активізації суб'єктів інноваційного підприємництва, у тому числі за

рахунок диференціації ставок податків та зборів. Вищезазначене дозволяє створити передумови для підвищення зацікавленості суб'єктів господарювання у впровадженні інновацій в галузі біологічних активів та підприємництва загалом.

## **Висновки до розділу 2**

1. У даному розділі ми розглянули економічну характеристику двох досліджуваних підприємств, а саме ТОВ «Козацьке» та ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група». Ми здійснили порівняльний аналіз показників ефективності діяльності обох підприємств, визначили їх розміри та їх спеціалізацію. Тож можна сказати, що обидва підприємства спеціалізуються на вирощуванні зернових культур та частка грошових надходжень, в структурі сільськогосподарської продукції, їх становить 66% по ТОВ «Козацьке», та 34% по ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група».

Підприємство ТОВ «Козацьке» за своїми розмірами та виробничими ресурсами менше ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» у декілька разів, проте показники економічної ефективності та платоспроможності має значено вищі. Так станом на 2023 рік рівень рентабельності ТОВ «Козацьке» становить 56,65 %, а ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» - 26,03%.

Документальне оформлення операцій з обліку довгострокових біологічних активів здійснюється у бланках встановлених форм відповідно до затверджених наказом Міністерством аграрної політики Методичних рекомендацій щодо обліку довгострокових біологічних активів та регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

2. Основними джерелами надходження довгострокових біологічних активів на досліджувані підприємства є придбання у постачальників та переведення зі складу поточних біологічних активів.

Облік довгострокових біологічних активів ведеться на активному рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», за дебетом якого відображається надходження активів, а за кредитом їх вибуття.

Амортизація довгострокових біологічних активів нараховується згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» та тільки на їх первісну вартість.

3. Інновації в обліку довгострокових біологічних активів характеризуються впровадженням нових високопродуктивних порід тварин та високоврожайних багаторічних насаджень, виготовлення екологічно чистої продукції, впровадження нових методів лікування тварин та засобів захисту рослин. Активна розробка цих інноваційних процесів може в близькому майбутньому привести до значного покращення ефективності виробництва даної галузі на підприємствах.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДОВГОСТРОКОВИМИ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ

#### 3.1. Методичні прийоми та організація аналізу довгострокових біологічних активів

Будь-яка підприємницька діяльність потребує постійного контролю та аналізу процесів, під дію яких потрапляє підприємство в сучасних умовах господарювання. Це, передусім, пов'язано із зміною зовнішніх умов, кон'юнктури ринку, податкового законодавства тощо.

Більшість підприємців, які зіткнулися з проблемами та перешкодами, не задумуються про необхідність аналізу своєї діяльності та його важливість, а тому взагалі його не здійснюють, проте аналіз відіграє важливу роль при оцінці ефективності господарської діяльності підприємства.

Аналіз – це процес уявного або справжнього розкладання складного об'єкта на частини для кращого їх розуміння [54].

Аналіз необхідний на всіх етапах підприємницької діяльності: від задумів та формування підприємства до поступового підвищення ефективності його господарювання.

Саме на основі результатів аналізу розробляються та формуються управлінські рішення, які в сучасних умовах жорсткої конкуренції не можуть прийматись інтуїтивно або приблизно.

Економічний аналіз — це сукупність взаємопов'язаних методів вивчення та наукового дослідження певних явищ, процесів, дій чи результатів. У економіці він використовується для визначення закономірностей та тенденцій розвитку економічних процесів, встановлення та оцінки основних факторів, що впливають на показники ефективності [66].

Предметом економічного аналізу виступає діяльність підприємств спрямована на досягнення максимально позитивних результатів з мінімальними витратами [55].

За допомогою економічного аналізу визначають невикористані резерви поліпшення показників діяльності окремих галузей, об'єднань, підприємств.

За результатами економічного аналізу відбувається прогнозування та планування економічних процесів, а також відбувається розробка рекомендацій подальшого ефективного розвитку підприємства, та встановлення шляхів досягнення максимальних прибутків.

Аналіз господарської діяльності — узагальнене вивчення результатів роботи підприємств за певний період, оцінка ефективності діяльності підприємства з метою виявлення резервів та визначення шляхів діяльності й надання необхідної інформації для керівництва підприємства [55].

Однозначного визначення термін «аналіз господарської діяльності» немає, у різних джерелах його тлумачать по-різному. У роботах М.І. Баканова, А.Д. Шеремета, економічний аналіз (аналіз господарської діяльності) трактується більш вузько, тобто як напрямок, пов'язаний із викладом методів та техніки аналітичних розрахунків на рівні підприємства в умовах директивної економіки [55].

Основними завданнями аналізу господарської діяльності є оцінка використання активів, доходів та витрат за звітний період, виявлення факторів, які негативно або позитивно вплинули на кінцеві фінансові результати, обґрунтування реальності плану, складеного на основі господарських договорів, порівняння результатів роботи з витратами, поліпшення якості продукції тощо [54].

Фактори зростання ефективності виробництва та якості продукції – це ті причини, які сприяють поліпшенню показників господарської діяльності (рентабельності, продуктивності праці, фондівіддачі тощо) [54].

Вони перебувають у тісному взаємозв'язку між собою, динамічні як у часі, так і в просторі. Тому для забезпечення раціонального й економічного використання наявних ресурсів необхідно якнайповніше враховувати та досліджувати ці фактори. Використання резервів за кожним фактором є матеріальною основою безперервного зростання ефективності виробництва,

якості продукції та підвищення життєвого рівня колективу. Дія факторів постійно породжує резерви. Тому, вивчаючи фактори зростання ефективності виробництва та якості продукції, необхідно виявляти ці резерви та розробляти шляхи їхнього використання.

Виявленню цих резервів сприяє своєчасне проведення кваліфікованого економічного аналізу виробничої діяльності. Від того, наскільки коректно проведено аналіз, залежить ефективність всієї виробничої діяльності.

Найважливішими для аналізу господарської діяльності є статті активу балансу — основний капітал і оборотні активи (готівка, матеріально-виробничі запаси, дебіторська заборгованість — короткострокова і довгострокова).

Аналіз господарської діяльності може бути оперативним та загальним. Оперативний аналіз здійснюється на підприємстві щоденно, подекадно й помісячно з метою контролю за процесом виробництва та здійснення оперативного керівництва на різних ділянках підприємства. Загальний аналіз являє собою всебічне вивчення взаємопов'язаних технічних, організаційних та економічних факторів для обґрунтування оцінки господарської діяльності підприємства та визначення основних напрямів розвитку даного виробництва [54].

Економічний аналіз біологічних активів в аграрних господарствах здебільшого зводиться до визначення динаміки урожайності рослин та продуктивності тварин. Та при цьому бухгалтерів та економістів недостатньо уваги приділяють дослідженню ефективності використання таких активів. Тому нема можливості повною мірою виявити матеріальні, фінансові та трудові резерви поліпшення досягнутих результатів.

Аналіз довгострокових біологічних активів відбувається в 3 етапи [55]:

- етап (підготовчий) визначення цілей, завдань, системи показників, інформаційних джерел.
- етап (основний) - статистична обробка та узагальнення даних, факторний аналіз.

- етап (завершальний) - аналіз отриманих даних, виявлення резервів.

Показники, які досліджуються в ході проведення аналізу довгострокових біологічних активів: коефіцієнт вибуття; коефіцієнт оновлення; віддача; рентабельність.

Виокремлення біологічних активів у бухгалтерському обліку і формування інформаційної бази, яка ґрунтується на ринковій вартості, обумовлюють необхідність розробки та впровадження методики аналізу біологічних активів з урахуванням їх природно-економічних особливостей і кон'юнктури ринку аграрної продукції.

Однією з найважливіших характеристик цих активів є економічна ефективність, зокрема їх рентабельність. Враховуючи новітні способи визначення фінансових результатів, рентабельність довгострокових біологічних активів потрібно розраховувати під час їх первісного визнання, реалізації, а також в цілому по галузях сільського господарства. Це дозволяє більш детально визначити ефективність розходу коштів та знаходження резервів їх економії не тільки по завершенню їх операційно-виробничого циклу, а й під час формування, вирощування, утримання, використання рослин і тварин, не очікуючи надходження готової продукції, а також спрогнозувати можливі фінансові результати за видами активів [54].

Важливим показником, що показує ефективність використання довгострокових біологічних активів, є їх віддача, як розраховується відношенням вартості виробленої продукції в господарстві до середньорічної вартості активів. Під час аналізу віддачі біологічних активів раціонально використовувати такі методи аналізу: ряди динаміки, регресійний, інтегральний, логарифмічний, кореляційний, а також метод різниць.

Для дослідження динаміки та рівня використання біологічних активів розроблено відповідну методику, що графічно зображена на рис. 3.1.

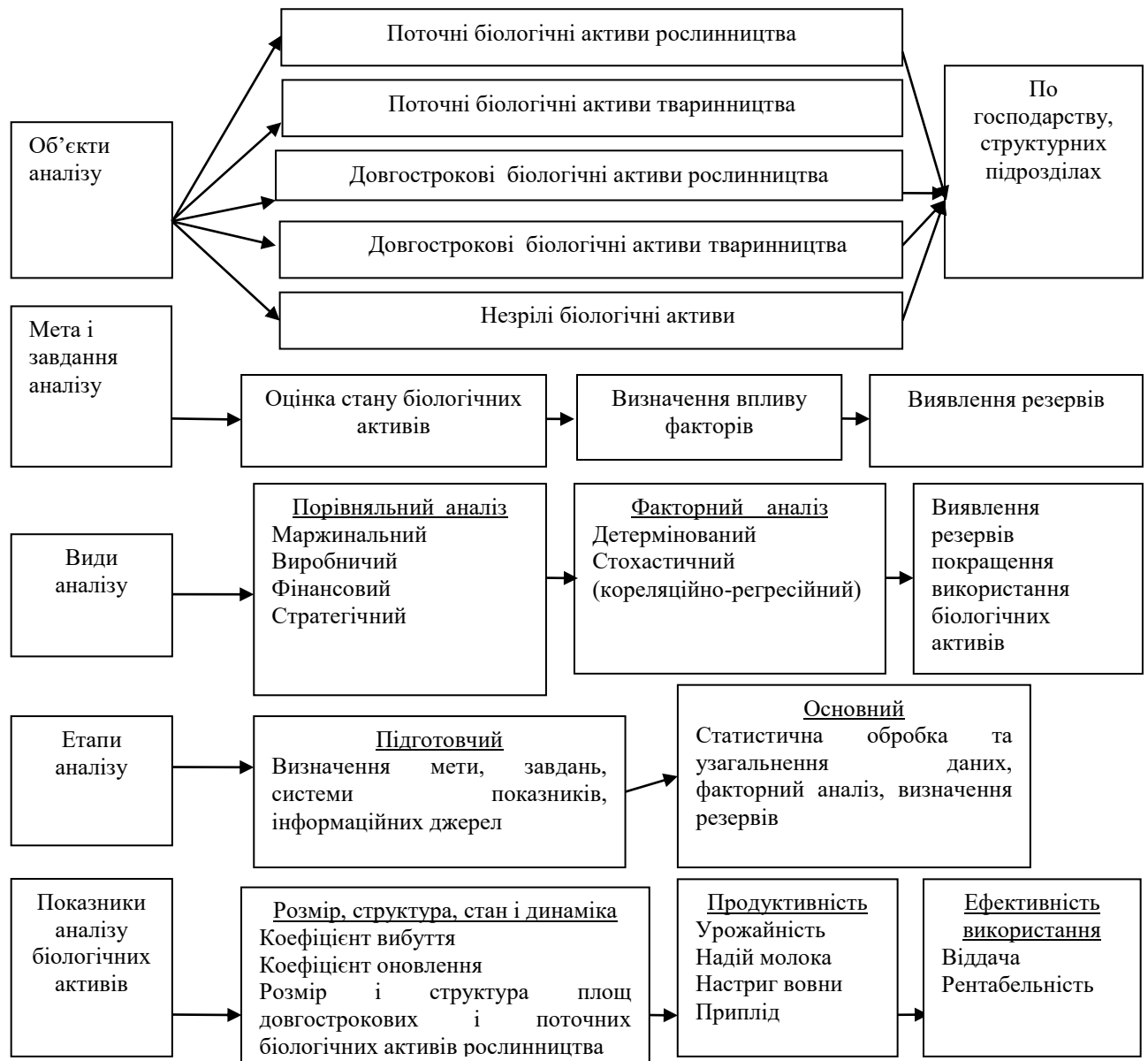


Рис. 3.1 Методичні підходи до аналізу біологічних активів [на основі 54]

У даній схемі вказано етапи, мету, об'єкти, показники та види економічного аналізу біологічних активів.

Аналіз довгострокових активів підприємства в сучасних умовах господарювання дозволяє своєчасно визначити і планувати діяльність підприємства з метою максимізації економічних вигод у сьогоденні і майбутньому періодах, спираючись на історичну та зовнішню інформацію, використану в ході аналізу.

### **3.2 Аналітична оцінка стану структури та ефективність використання довгострокових біологічних активів**

У ринковій економіці фінансовий стан підприємство відображає кінцеві результати його діяльності. Саме кінцеві результати діяльності підприємства цікавлять власників підприємства, його ділових партнерів, податкові органи. Це зумовлює важливість проведення аналізу фінансового стану економічного суб'єкта і підвищує роль такого аналізу в економічному процесі.

Для оцінки впливу ДБА на результати діяльності підприємства проаналізуємо фінансовий стан господарюючого суб'єкта для чого розглянемо структуру і динаміку фінансових показників діяльності підприємства

Аналіз структури та зміни є одним з головних етапів аналізу в діяльності сільськогосподарських підприємств. Під час його здійснення оцінюється та визначається структура досліджуваного процесу чи явища, визначаються відхилення складових від тих самих даних попередніх років. За даними аналізу розраховують вплив відхилень на зміну підсумкового показника. Даний аналіз тісно пов'язаний з аналізом динаміки, оскільки під час дослідження складових явища чи процесу визначають котрі з них становлять найбільшу частку до сумарних даних, а також визначають, які статті понесли найбільші зміни. За допомогою даного аналізу можна визначити напрями подальших досліджень, та звернути увагу на ті явища чи процеси, частка, у підсумковій кількості, яких змінилася найсуттєвіше, та визначення основних причин зменшення частки явища чи процесу.

Результати аналізу дають відповідь на питання, які найважливіші способи поліпшення фінансового стану в конкретний період діяльності. При проведенні аналізу необхідно враховувати, що господарюючий суб'єкт має певну специфіку діяльності - виробництво продукції, виконання робіт, надання транспортних послуг [34].

Аналіз фінансового стану дозволяє, з одного боку, дати оцінку отриманих результатів, а з іншого - є основою формування стратегії та заходів її реалізації. Розглянемо стан та рух довгострокових біологічних активів на ТОВ «Козацьке» і ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» та показники динаміки їх зміни (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Стан та рух довгострокових біологічних активів, тис. грн.**

Показник	ТОВ «Козацьке»			Відносне відхиленн я 2023р до 2021р, %	ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група»			Відносне відхиленн я 2023р до 2021р, %
	2021р	2022р	2023р		2021р	2022р	2023р	
Залишок на початок року	998	1296	1238	24,05	37	45	28	-24,32
Надійшло	622	315	1325	113,02	12	17	X	X
Вибуло	324	373	847	161,42	4	34	9	125,00
Залишок на кінець року	1296	1238	1716	32,41	45	28	19	-57,78

Дослідивши дані таблиці 3.1, та провівши їх аналіз можемо сказати, що ТОВ «Козацьке» має значно більшу базу довгострокових біологічних активів. Показники залишку на кінець року постійно зростають, так в 2023 році цей показник становить 1716 тис. грн., що на 32,4% більше ніж у 2021 році. На підприємство у 2023 році надійшла значна кількість ДБА, це свідчить, що ця галузь сільського господарства зростає на підприємстві.

ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» має у своєму користуванні станом кінець на 2023 рік ДБА на 28 тис. грн. Цей показник на 57.8% менший ніж у 2021 році, з чого можна зробити висновок, що підприємство ліквідує цю сільськогосподарську галузь.

Розглянемо аналіз руху довгострокових біологічних активів ТОВ «Козацьке» та ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» (табл. 3.2).

### Аналіз руху довгострокових біологічних активів

Показник	ТОВ «Козацьке»			Відхиленн я 2023р до 2021р.	ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група»			Відхиленн я 2023р до 2021р.
	2021р	2022р	2023р		2021р	2022р	2023р	
Коефіцієнт надходження	0,48	0,25	0,77	0,29	0,26	0,61	X	-0,26
Коефіцієнт вибуття	0,32	0,29	0,68	0,36	0,11	0,76	0,32	0,21

Коефіцієнт надходження – показник, що характеризує частку всіх довгострокових біологічних активів, що надійшли в поточному періоді до загального їх обсягу на кінець цього періоду .

В ТОВ «Козацьке» даний показник до 2023 року стрімко зріс (на 0,29) і становить 0,77, що свідчить про те, що підприємство збільшує кількість своїх ДБА. В ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» у 2023 році не було надходження ДБА, що говорить про те, що підприємство не придбало в цьому році ДБА і не переводило їх з групи поточних біологічних активів.

Коефіцієнт вибуття – показник відтворення довгострокових біологічних активів, який визначають як відношення ДБА, що вибули впродовж року, до їх наявності на початок року.

В ТОВ «Козацьке» реалізація ДБА за досліджуваний період зросла на 0,36 і у 2023 році цей показник становить 0,68. В ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» цей показник з 2021 року до 2023 року зріс на 0,21, і у 2023 році становить 0,32. Ці дані свідчать, що підприємства активно реалізують свої довгострокові біологічні активи.

Здійснимо горизонтальний та вертикальний аналіз структури балансу ТОВ «Козацьке» та ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» за 2021 – 2023 роки (Дод. В1, В2), для визначення частини довгострокових біологічних активів.

Горизонтальний аналіз балансу (Дод. В1) полягає в зіставленні кожної статті балансу з попередніми роками і розрахунок змін абсолютних і відносних величин та в якісній характеристиці наявних відхилень.

На основі горизонтального аналізу можемо зробити наступні висновки: загальна сума активів та пасивів ТОВ «Козацьке» на кінець 2023 року порівняно з 2021 роком збільшилась на 24552 тис. грн. або на 149,86%, по ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» також відбулося збільшення на 213184 тис.грн. (79,97%). Дані зростання відбулися переважно за рахунок збільшення необоротних активів. Довгострокові біологічні активи за досліджуваний період по ТОВ «Козацьке» зросли на 420 тис. грн. (50,56%) у 2021 році вони займають 21% всіх необоротних активів, у 2023 р. – 10% , а по ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» відбулося їх зменшення на 26 тис. грн. (57,78%). У діяльності даного підприємства вони займають дуже малу частку необоротних активів.

Суть вертикального аналізу (Дод.В2) полягає у тому, що загальну суму балансу приймається за 100% і кожен статтю фінансової звітності відображують у вигляді відсоткової частини від прийнятого базового значення.

Дослідивши дані та провівши їх аналіз можемо сказати, що по обох досліджуваних підприємствах довгострокові біологічні активи займають не значну частку у структурі балансу. Питома вага ДБА ТОВ «Козацьке» у 2021 році становить 7,91% у 2023 році – 7,91. По ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» у 2021 році – 0,02% у 2023 році – прирівнюється до нуля. Що говорить про не спеціалізацію підприємства на даній галузі.

Ефективність та раціональність прийнятих управлінських рішень залежить від швидкості отриманої інформації, її достовірності та структурованості. Саме тому на сьогодні важливим є постійний пошук нових індикаторів для вимірювання ефективності діяльності підприємства з різних точок зору.

Усі процеси та явища сільськогосподарської діяльності підприємств перебувають у взаємозв'язку та взаємозалежності. Деякі з них безпосередньо пов'язані між собою, а інші – опосередковано. Кожен результативний показник залежить від численних і різноманітних факторів. Отже, важливим

методологічним питанням економічного аналізу є вивчення й вимірювання впливу факторів на рівень економічної ефективності діяльності господарства.

Економічна ефективність - це вид ефективності, що характеризує результативність діяльності економічних систем (підприємств, територій, національної економіки) [54].

Ефективність розраховується діленням результату (ефекту) на витрати, що забезпечують його отримання. Ефективність показує не сам результат, а те, якою ціною він був досягнутий. Тому ефективність найчастіше характеризується відносними показниками, що розраховуються на основі двох груп характеристик (параметрів) - результату і витрат [54].

Ефективність діяльності підприємства характеризується показником ефективності використання певного процесу, тобто максимальної віддачі, яка виражається збільшенням суми прибутку на 1 гривню явища. Цього можна досягти за умови ефективного використання всіх видів ресурсів, недопущення їх перевитрат, втрат на всіх стадіях виробничого процесу [55].

Розглянемо та проаналізуємо ефективність використання довгострокових біологічних активів на ТОВ «Козацьке» та ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» у табл.3.3.

Таблиця 3.3

**Ефективність використання довгострокових біологічних активів,  
тис. грн.**

Показник	ТОВ «Козацьке»			Відносне відхилення 2016р до 2014р, %	ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група»			Відносне відхилення 2016р до 2014р, %
	2014р	2015р	2016р		2014р	2015р	2016р	
Капіталозабезпеченість	0,37	0,46	0,47	27,0	0,03	0,02	0,01	-66,7
Капіталоозброєність	11,21	14,56	13,31	18,7	0,11	0,15	0,10	-9,1
Капіталовіддача	1,38	0,55	0,52	-62,3	5,13	0,71	9,27	80,7
Капіталомісткість	0,73	1,8	1,92	163,0	0,19	1,42	0,11	-42,1
Рівень рентабельності (збитковості), %	-55,51	-20,04	-47,21	8,3в.п.	5,14	3,98	0,93	-4,21 в.п.
Прибуток від використання ДБА.	-1053	-331	-1264	20,1	1,1	3,4	1,0	-9,1

Показник капіталовіддачі показує обсяги господарської діяльності, які, в розрахунку на кожен гривню розміщених фінансових ресурсів, здійснює підприємство протягом року. Збільшення даного показника вказує на підвищення ефективності управління ДБА, зменшення – на погіршення. Так по ТОВ «Козацьке» ми можемо спостерігати зменшення капіталовіддачі за досліджуваний період на 62%, цей показник у 2023 році становить 0,52. По ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» відбувається значне зростання показника, а саме на 80,7% і рівень даного показника досить високий у 2023 році – 9,27. Даний показник вказує на рівень інтенсивності використання довгострокових біологічних активів.

Капіталомісткість є оберненим показником до капіталовіддачі. На першому досліджуваному підприємстві можемо спостерігати зростання даного показника на 163%, по другому зменшення на 42%. Для розрахунку даних показників обсяги господарської діяльності виступають у формі доданої вартості продукції ДБА.

Капіталоабезпеченість показує скільки вартості ДБА припадає на 1 га сільськогосподарських угідь. Даний показник по ТОВ «Козацьке» значно вищий ніж в ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» тому що друге підприємство має значно більшу базу земельних угідь. Становить цей показник у 2023 році 0,47 по ТОВ «Козацьке» та 0,01 по ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група».

Капіталоозброєність – це вартість ДБА у розрахунку на одного працівника. Можемо спостерігати, що по першому підприємстві відбувається підвищення інтенсивності виробництва за рахунок зростання капіталоозброєності, яка за досліджуваний період зросла на 18,7% та становить 13,31. По ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» спостерігається протилежна ситуація, рівень інтенсивності виробництва знизався на 9% з 2021 по 2023 рік.

Показниками економічної ефективності діяльності є саме рівень рентабельності та прибуток від використання ДБА. Дослідивши дані можемо

зробити висновок, що для ТОВ «Козацьке» дана галузь є збитковою, так як завдяки ретельному контролю якості продукції, використанню натуральних кормів та чіткому дотриманню всіх норм вирощування, собівартість даної продукції значено перевищує її чистий дохід від реалізації. Підприємство реалізує дану продукцію обмеженому колу покупців та в більшій мірі використовує продукцію ДБА для внутрішньогосподарських потреб підприємства. Саме тому рівень збитковості у 2023 році становить 47%.

Для ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» вирощування довгострокових біологічних активів не є збитковим, але рівень рентабельності надзвичайно низький і в 2023 році він прирівнюється до 0. Це свідчить про не спеціалізацію підприємства на даній галузі. У 2023 році підприємство повністю реалізувало всю свою велику рогату худобу, що свідчить про можливість ліквідації цієї галузі виробництва на даному підприємстві в майбутньому.

### **3.3 Управлінські рішення за результатами аналізу та удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління довгостроковими біологічними активами**

Початковим та основним моментом в організації діяльності кожного керівника є управлінські рішення. У зв'язку з цим вони розглядаються як основа процесу управління та як важливий інструмент системного підходу до управління мого об'єкту.

Управлінське рішення – це результат творчого цілеспрямованого аналізу проблемної ситуації, вибору шляхів, методів і засобів її вирішення у відповідності з ціллю системи менеджменту [4].

Прийняття рішення є основою управління. Своєчасно прийняте та науково-обґрунтоване рішення стимулює виробництво, а несвоєчасно прийняте – знижує результативність праці. Керівник несе відповідальність за

прийняте рішення, тому воно має бути продумане та обґрунтоване.

Перед керівниками підприємства часто постає питання: за яких обсягів реалізації підприємство працюватиме беззбитково, який вплив на прибуток може мати зниження ціни чи збільшення обсягів реалізації, який необхідний обсяг продажу для покриття всіх витрат. Відповідь на ці та інші питання дає аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку. Основною метою цього аналізу є системне дослідження взаємозв'язку цих показників для визначення оптимальної структури витрат. Даний аналіз здійснюється з використанням економіко-математичних та графічних методів.

Важливим в процесі дослідження взаємозв'язку прибутку, витрат та обсягів діяльності є аналіз беззбитковості, який ґрунтується на основі розподілу витрат на постійні та змінні, а також передбачає розрахунок критичного обсягу реалізації за допомогою знаходження точки беззбитковості.

Точка беззбитковості – це обсяг продажу, при якому доходи підприємства дорівнюють витратам, а прибуток при цьому дорівнює нулю.

Для визначення оптимальної структури витрат та ціни реалізації при яких підприємство отримає прибутки проведемо аналіз беззбитковості для досліджуваних підприємств [54].

Оскільки виробництво довгострокових біологічних активів на ТОВ «Козацьке» є збитковою галуззю, то за результатами господарської діяльності, ми не можемо визначити точку беззбитковості продукції. Станом на 2023 рік виручка від реалізації продукції тваринництва становить 1414 тис. грн., тоді як повна собівартість реалізації 2678,5 тис. грн.

Ми прогнозуємо підвищити ефективність даної галузі за рахунок вирощування великої рогатої худоби м'ясно-молочного напрямку, а саме породи – Українська м'ясна. Кількість поголів'я даної породи тварин, станом на початок 2023 року, становить 117 гол. За рахунок того, що ці тварини вирощуються на підприємстві як племінні їх собівартість значено перевищує дохід від реалізації.

Для підвищення ефективності даної галузі Ми пропонуємо два варіанти реалізації цих тварин. Перший – коли буде реалізовано молодняк віком до 6 місяців та другий – тварини віком 16-18 місяців.

Основними елементами технології м'ясного скотарства, що широко застосовується у господарстві, є:

- безприв'язне утримання худоби з годівлею на кормових майданчиках та відпочинком тварин в окремих загонах;
- організація відтворення стада і вирощування телят на підсосі до 6-8 місячного віку за системою «корова-теля»;
- вирощування племінного молодняку для поповнення власного стада та реалізації бугайців і теличок іншим господарствам;
- інтенсивне вирощування та відгодівля для забою на м'ясо молодняку непридатного для використання на племінні цілі після його відлучення.

У технологічному процесі вирощування молодняку виділяють три основних періоди — молочний, післямолочний і власне вирощування. За повноцінної нормованої годівлі другий вважають період інтенсивного росту, оскільки за таких умов тварини характеризуються доброю вгодованістю і потреба у інтенсивній годівлі відпадає.

Тривалість періоду вирощування молодняку на плем'я 6 — 16 місяців. Його основу становлять закономірності розвитку тканин організму. Молочний період вирощування телят триває до 6 місяців і є дуже важливим, оскільки в перші шість місяців життя м'язова тканина відзначається найвищою інтенсивністю росту. Впродовж цього періоду найкраще формуються племінні якості тварин.

У молочний період телятам випоюють 200 — 250 кг незбираного і 600 — 700 кг збираного молока. Для економії в господарстві використовують замітники незбираного молока (ЗНМ), що знижує витрати незбираного молока до 60 кг із розрахунку на одну голову. За шестимісячний період на вирощування однієї середньої за масою тварини м'ясних та м'ясо - молочних

порід, крім молочних кормів, згодуюють, кг: висівок — 12, суміші концкормів — 125, силосу — 500, коренебульбоплодів — 249, сіна — 128, кухонної солі — 3,8, крейди — 23.

Післямолочний період розпочинається з 6-місячного віку і триває до 16 міс. За незадовільної реалізації тварин вирощування продовжується. Метою цього періоду є підготовка молодняку до заключного етапу — інтенсивного росту. Вирощування в післямолочний період спрямоване на формування у тварин міцного кістяка, м'язів та максимального розвитку травних органів, що передбачає згодовування великої кількості об'ємистих кормів.

Телята м'ясного спрямування, вирощені за такою технологією до 6 місяців утримання, поступово переходять на споживання грубих та пасовищних кормів, мають високу інтенсивність росту, та меншу собівартість.

За першим варіантом підвищення ефективності виробнича собівартість є значно вищою, оскільки для телят використовуються корми, які мають вищу вартість та якість. Також на перших місяцях використовуються молочні корми. Вартість реалізації таких тварин також вища, що пояснюється високою собівартістю. За розрахунками ціна реалізації 1 ц молодняку ВРХ до 6 місячного віку – 5,6 тис. грн., а собівартість 1 ц – 4,5 тис. гривень.

За другим варіантом – виробнича собівартість уже значно нижча, як і ціна реалізації. Але за даним варіантом у нас є можливість досягти економічної ефективності за рахунок реалізації меншої кількості голів худоби, оскільки їх маса уже значно більша за нижчої собівартості. Дані таких біологічних перетворень: собівартість 1 ц – 3,9 тис. грн., виручка від реалізації - 4,5 тис. грн.

Спроекуємо графіки (рис. 3.4 та 3.5) знаходження точки безбитковості за обома варіантами, на 100 ц. виробленої продукції ВРХ породи – Українська м'ясна. У розрахунку на середньозважену масу молодняку віком до 6 місяців у 100 ц. важать 71 гол., віком від 16-18 місяців - тільки 40 голів.

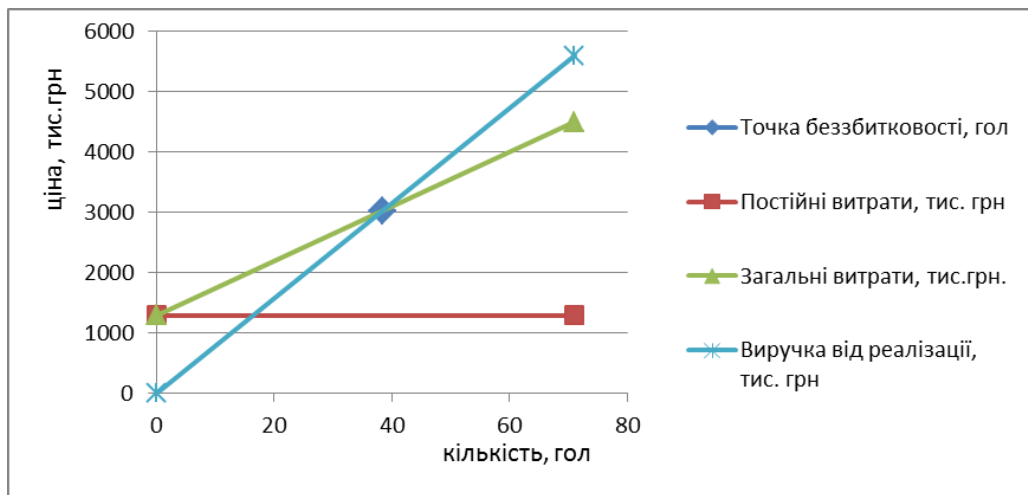


Рис. 3.4 Точка беззбиткового продажу за даними реалізації тварин 6 місячного віку

Для тварин, реалізація яких відбудеться у 6 місячному віці точка беззбиткового продажу знаходиться на перетині лінії виручки від реалізації та суми загальних витрат. Отже беззбитковий продаж 100 ц. продукції ВРХ буде при реалізації 38 голів при вартості 3005 тис. грн.

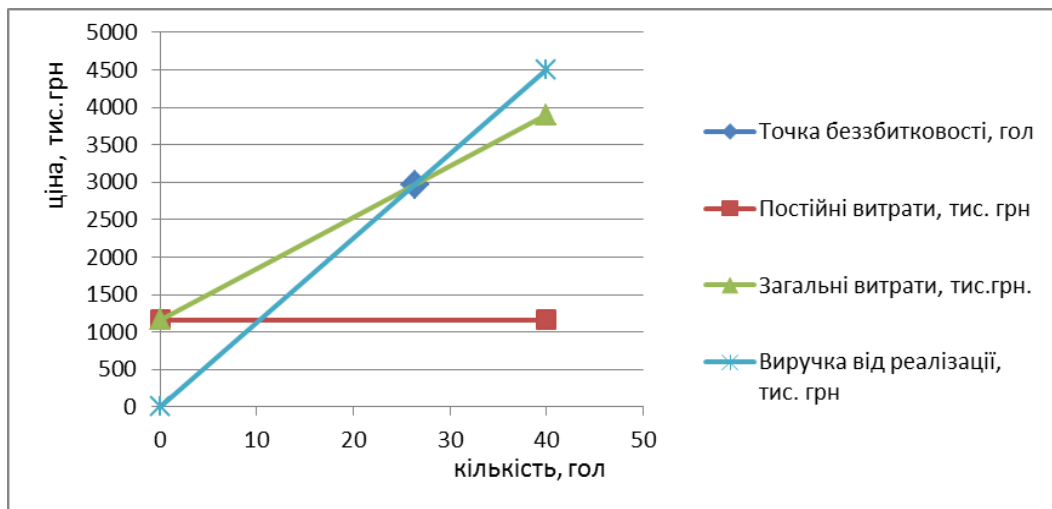


Рис. 3.5. Точка беззбиткового продажу за даними біологічних трансформацій реалізації тварин у 16-18 місяців.

За даним варіантом беззбитковий продаж 100 ц. продукції ВРХ буде за реалізації 27 голів при вартості 2995 тис. грн. На нашу думку, цей варіант є більш ефективним, хоч ми і затрачаємо більше часу та коштів на вирощування тварин до такого віку, але ми зберігаємо для підприємства

додаткові робочі місця. Тому як майже при рівній ціні продажу за даним варіантом ми реалізуємо на 11 голів (на 30%) менше.

Отже, на основі розрахунку точки беззбитковості можна дійти висновків щодо підвищення результативності управління виробництвом довгостроковими біологічними активами. Аналізуючи точку беззбитковості можна визначити, наскільки успішно підприємство працює (у разі його прибутковості), або спрогнозувати рівень беззбиткової діяльності. На підставі наведених даних розроблено рекомендації щодо шляхів збільшення прибутковості операційної діяльності досліджуваних підприємств в галузі ДБА. Досягнення рівня беззбиткової діяльності можливе за рахунок: збільшення обсягів продукції, зростання цін реалізації або зниження собівартості продукції даної галузі. Правильна управлінська діяльність в галузі довгострокових біологічних активів допоможе зробити їх високоприбутковими та конкурентоспроможними як в межах підприємства, так і на ринку в цілому.

В наш час, на етапі розвитку сільськогосподарського виробництва, основним напрямком удосконалення обліку ДБА є організація та здійснення всіх елементів облікового процесу згідно з принципами, що встановлені НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

Відповідно до цих принципів удосконалення обліку має відбуватися за такими напрямками:

- впровадження спеціалізованих форм первинного обліку;
- удосконалення реєстрів синтетичного та аналітичного обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації;
- удосконалення нормативно-правового забезпечення, створення методології галузевого обліку;
- розробка внутрігосподарської (управлінської) звітності;
- покращення методики обліку витрат та визначення собівартості продукції, робіт і послуг сільськогосподарських підприємств;
- використання новітніх технологій в системі організації обліку.

Вирішення деяких питань обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції ДБА можливе за рахунок удосконалення якості інформації. Основними джерелами, що надають інформацію стосовно управління ДБА є дані обліково-аналітичної системи підприємства, що формуються на стадії первинного обліку та в процесі аналітичної обробки інформації. Саме від правильної організації первинного обліку виробництва даної продукції залежить якість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Для покращення обліково-аналітичного забезпечення управління довгостроковими біологічними активами розроблено напрями удосконалення організації первинного обліку готової продукції.

Постає питання про необхідність узгодженості системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності України у відповідності з вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також Європейських Директив.

Удосконалення первинного, аналітичного і синтетичного обліку має відбуватися з урахуванням розвитку національної системи бухгалтерського обліку та вимог управління до якості облікової інформації в сучасних умовах функціонування сільського господарства.

Облік довгострокових біологічних активів потребує своєчасного та якісного інформаційного забезпечення, що допоможе ефективно приймати управлінські рішення, особливо щодо відтворення ДБА. Основними джерелами інформації є дані правильно організованої системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Бухгалтерський облік біологічних активів доцільно розглядати, як інструмент визначення та вимірювання економічної діяльності людини. Основна мета якою - забезпечення розвитку сільськогосподарського підприємства за допомогою надання підприємству достовірної інформації стосовно використаних матеріалів, фінансових та трудових ресурсів, про

результати діяльності та про фінансове становище підприємства та на цих даних прийняття рішень щодо управління процесом відтворення.

Особливістю обліку довгострокових біологічних активів рослинництва в аграрних підприємствах є відображення витрат на відтворення, яке здійснюється з урахуванням вимог НП(С)БО 30 [43] та МСБО 41 [37] та із використанням різних рахунків обліку витрат згідно з етапом відтворення.

На рахунку 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю» відображаються витрати, що формуються на початковому етапі відтворення, для подальшого накопичення цих витрат призначено транзитний рахунок 155 «Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів».

З метою формування інформації про виробничі витрати використовують рахунок 231 «Рослинництво». Витрати на утримання обслуговуючих виробництв і загальновиробничі витрати обліковуються на рахунках 234 «Обслуговуючі виробництва» і 91 «Загальновиробничі витрати» відповідно, з подальшим розподілом на рахунки обліку виробничих витрат на відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва.

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [43] та методичними рекомендаціями [36] передбачено рахунок 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю». Однак в практичній діяльності аграрних підприємств даний рахунок не набув широкого застосування через відсутність методики оцінки. Також неможливим є облік незрілих ДБА рослинництва за справедливою вартістю тому як не всі саджанці приживлюються з першого разу і потребують підсаджування.

В кінці зазначимо, що застосування рахунку 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю» не є раціональним. Облік молодих насаджень доцільно вести на рахунку 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю», що вказує на фактично понесені витрати, що понесені на відтворення рослин.

### Висновки до розділу 3

1. Біологічні активи в порівнянні з іншими активами підприємства є частиною живої природи, а тому вимагають особливих підходів до проведення аналізу та організації їх обліку.

Аналіз господарської діяльності довгострокових біологічних активів проводиться для оцінки використання активів, доходів та витрат за звітний період, виявлення факторів, які негативно чи позитивно впливають на кінцеві фінансові результати, порівняння результатів роботи з понесеними витратами та поліпшення якості продукції.

2. Аналіз стану структури та руху довгострокових біологічних активів на досліджуваних підприємствах показав, що підприємства не спеціалізуються на вирощування даної галузі. Оцінка економічної ефективності показала, що для ТОВ «Козацьке» вирощування ДБА є збитковим, через високу вартість кормів, що призводить до значного перевищення собівартості реалізації над чистою вартістю реалізації. В ТОВ «СХК «Вінницька Промислова група» вирощування ДБА не є збитковим, але дане виробництво проводиться, в більшій мірі, для внутрішньогосподарських потреб господарства, виходячи з цього рівень рентабельності у 2023 році становить 0,9%.

3. Для визначення рівня беззбиткової діяльності даної галузі, за допомогою графічного методу, знайдено точку беззбитковості. Досягнення рівня беззбиткової діяльності можливе за рахунок: збільшення обсягів продукції, зростання цін реалізації або зменшення цін змінних витрат даної галузі. Правильна управлінська діяльність в галузі довгострокових біологічних активів допоможе зробити їх високоприбутковими та конкурентоспроможними як і в межах підприємства так і на ринку в цілому.

4. Удосконалення обліку неможливе без застосування комп'ютерних технологій, яке веде за собою забезпечення підприємства новим кадровим потенціалом. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах неможлива без кваліфікованих працівників. В

найближчому майбутньому стан розвитку сільського господарства залишається незмінним. Тому нові виклики, які стоять перед сільськогосподарськими підприємствами, потребують прийняття нових законодавчих змін з урахуванням як практичної, так і теоретичної сторони питань.

## ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку та аналізу довгострокових біологічних активів дозволило сформулювати висновки, які висвітлюють шляхи досягнення мети та вирішення основних завдань, поставлених у магістерській роботі.

1. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію і розкриття інформації про них у фінансовій звітності регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Загальні параметри обліку довгострокових біологічних активів формують Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.

2. Дослідження даної теми показало, що введення в дію НП(С)БО 30 [43] та спеціалізованої методики їх бухгалтерського обліку, ще не призвело до належної організації обліку в сільськогосподарських підприємствах, якості і повноту облікової інформації, прозорості та зрозумілості інформаційного середовища для інвесторів. Разом з тим, встановлено, що вихід України на міжнародні ринки потребує посилення дослідження теоретичних і практичних проблем бухгалтерського обліку та аналізу біологічних активів як основного джерела сільськогосподарської продукції.

3. За результатами дослідження було встановлено, що визначення біологічних активів, котрі зазначаються у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку [37] та чинних вітчизняних нормативно-правових актах, не в повній мірі розкривають їх обліково-аналітичну суть, що призводить до спорідненого сприйняття біологічних активів з основними засобами та запасами. Це викликає низку проблем щодо обліку окремих видів біологічних ресурсів, їх аналізу і управління. Доведено, що біологічні

активи як об'єкт обліку, потрібно розглядати як живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, які є контрольовані господарюючим суб'єктом та використання яких у сільськогосподарському виробництві призведе у майбутньому до економічної вигоди.

4. Беручи до уваги класифікацію оборотних та необоротних активів підприємств в бухгалтерському обліку для виділення біологічних активів в окремий об'єкт обліку встановлено потребу у використанні класифікаційних ознак за видами економічної діяльності підприємства та способами використання їх у процесі виробництва. Дане місце біологічних активів у загальній класифікації оборотних і необоротних активів аграрних підприємств призведе до кращої організації їх обліку та аналізу.

5. Проведений аналіз документів первинного обліку довгострокових біологічних активів продемонстрував, що документування операцій з біологічними активами має відбуватися з використанням спеціалізованих документів з обліку їх первісного визнання та за результатами біологічних перетворень. Застосування первинних документів «Довідка про зміну справедливої вартості біологічних активів» і «Розрахунок витрат на місці продажу біологічних активів та сільськогосподарської продукції» призведе до розширення системи первинних документів обліку біологічних активів, полегшенню ревізії і внутрішнього контролю за правильністю відображенню господарських операцій з біологічними активами на рахунках бухгалтерського обліку.

6. Вартість довгострокових біологічних активів може змінюватись протягом періоду їх функціонування, зокрема: у результаті їх переоцінки на звітну дату; проведення невід'ємних покращень; зменшення корисності активів. Довгострокові біологічні активи відображаються в обліку за справедливою вартістю або первісною вартістю (якщо відсутня можливість оцінити їх на звітну дату за справедливою вартістю). У разі, коли з'являється можливість оцінити актив за справедливою вартістю, він переводиться з

групи об'єктів, що обліковуються за первісною вартістю до об'єктів, які обліковуються за справедливою вартістю.

7. Організація та методика контролю за достовірністю облікового відображення довгострокових біологічних активів повинна враховувати, що біологічні активи відносяться до особливої групи активів, які піддаються високому фактору ризику, що пов'язаний з можливістю їхнього незаконного присвоєння (розкрадання).

8. Як показує практика, найбільш розповсюдженим навмисним порушенням в обліку біологічних активів, що досягається шляхом змови працівника, завідувача фермою й інших посадових осіб, може бути збільшення чисельності полеглих тварин чи приховування приплоду з метою їхнього присвоєння. Аналогічна ситуація в обліку біологічних активів рослинництва – збільшення втрат врожаю чи приховання кількісного виміру врожаю. Спостерігається і зворотна ситуація, коли занижують падіж чи втрати від врожаю (при залежності розміру оплати праці від рівня збереженості активу). По цій же причині може перебільшуватись маса приросту тварин чи урожай. Виявити дані порушення шляхом звірки первинних документів з даними зведеного й аналітичного обліку на підприємстві практично неможливо. У цих випадках ефективними бувають такі прийоми, як раптова інвентаризація, метод логічного зіставлення взаємозалежних документів (приміром, зведення, відображені в бухгалтерському обліку, варто зіставити з даними зоотехнічного і ветеринарного обліку (записах про запліднення й отелення великої рогатої худоби, опоросах свиней, окотах овець, щепленнях, падежу тварин тощо), інформацією про витрату кормів (відомості обліку витрати кормів і т.д.).

9. На підставі первинних документів, реєстрів аналітичного й синтетичного обліку необхідно контролювати правильність кореспонденцій рахунків по обліку біологічних активів на підприємстві. Типове порушення – списання збитків від падежу тварин, що відбувся з вини відповідальних осіб, на витрати виробництва. Слід також перевірити точність перенесення

інформації з облікових реєстрів у бухгалтерську звітність. Для цього дані реєстра аналітичного обліку біологічних активів зіставляються з записами в реєстрі синтетичного обліку й Головній книзі за рахунками 16 та 21, що порівнюються з даними бухгалтерського балансу за відповідними статтями і спеціалізованими формами звітності.

Удосконалення інформаційного та обліково-аналітичного забезпечення управління вимагає обґрунтування теоретичних засад аналізу біологічних активів з метою оцінки їх стану, визначення впливу факторів і встановлення резервів підвищення ефективності виробничої діяльності.

З урахуванням нових засад оцінки та визначення фінансових результатів діяльності підприємств в магістерській роботі доведено, що аналіз біологічних активів повинен здійснюватись за такими напрямками: розмір, структура, стан і динаміка (коефіцієнт вибуття, коефіцієнт оновлення, розмір і структура площ), продуктивність (урожайність, надій молока, приплід) і ефективність використання (віддача і рентабельність біологічних активів).

За рахунок високої собівартості виробництва довгострокових біологічних активів тваринництва (витрати на корми, висока оплата праці, електроенергія, водопостачання, опалення в холодний період, послуги ветеринара) ця галузь в нашій країні і безпосередньо на досліджуваних підприємствах є збитковою. Досягнення рівня беззбиткової діяльності можливе за рахунок: збільшення обсягів продукції на підприємствах, зростання цін реалізації, зменшення цін змінних витрат даної галузі або за рахунок державної підтримки даної галузі. У проекті державного бюджету на 2024 рік уряд запланував на підтримку тваринництва 2,3 мільярда гривень. Що має призвести до підвищення цікавості підприємств у вирощування даного виду продукції.

Одним із напрямків удосконалення даної галузі є інноваційні перетворення. Інновації в обліку довгострокових біологічних активів характеризуються впровадженням нових високопродуктивних порід тварин

(таких як Симентальська порода, яка завдяки високим продуктивним якостям і гарній акліматизації, поширилася у багато країн, бики важать 800—1100, корови — 550—600 кг) та високоврожайних багаторічних насаджень, виготовлення екологічно чистої продукції, впровадження нових методів лікування тварин та засобів захисту рослин. Активна розробка цих інноваційних процесів може в близькому майбутньому привести до значного покращення ефективності виробництва даної галузі на підприємствах.

Інновації є рушійною силою майбутнього сільськогосподарського виробництва. Саме ефективне впровадження інноваційної діяльності здатне забезпечити конкурентоспроможність продукції на ринку та підвищити економічне становище нашої країни в цілому.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Богданюк О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2011. 21 с.
2. Бруханський Р. Ф., Скирпан О. П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 444 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: навч. посіб. Житомир : ПП «Рута», 2011. 512 с.
4. Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням біологічних активів : дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2009. 270 с.
5. Вороновська В.О. Еколого-економічний аспект НП(С)БО 30 «Біологічні активи». *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи*: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2021 р. Київ : «Юр-Агро-Веста», 2006. С. 39-40.
6. Гарасим П. М., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку. Тернопіль, Астон. 2022. 368 с.
7. Герасим П. М., Журавель Г. П., Бруханський Р. Ф. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: навч. посіб. Тернопіль, 2021. 464 с.
8. Гнатюк А. В. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2022. № 1. С.13-16.
9. Гнилицька Л. Удосконалення обліку витрат на освоєння й розробку нової продукції в приладобудуванні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. С. 45–48.
10. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Лібра, 2010. 703 с.

11. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 522 с.
12. Гончаренко Н. В. Методичні засади оцінки біологічних активів та її вплив на вартість активів підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 2. С. 31-35.
13. Гончаренко Н. В. Проблеми та перспективи застосування справедливої вартості біологічних активів в сільському господарстві. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 86-91.
14. Гончаренко Н.В., Єхануров Ю.І., Шегда А.В. Облік довгострокових біологічних активів рослинництва: стан і напрями удосконалення. *Теоретичні та прикладні питання економіки: збірник наук. праць*. 2013. Вип. 26. С. 202-207.
15. Грицай О.І. Напрями удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси. *Проблеми економіки та менеджменту / Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка»*. 2010. № 683. 253 с.
16. Гузар Б.С. Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю. *Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України*. 2012. №5. С. 99-101.
17. Гуменюк О.О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності. *Інноваційна економіка*. 2012. №5. С. 116 – 119.
18. Дерев'яненко С.І. Актуальні питання обліку поточних біологічних активів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. №12. С. 16-20.
19. Жук В.М. Концептуальні підходи вирішення поверхневих та глибинних проблем обліку інноваційної діяльності. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 36–39.
20. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
21. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні

активи». *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 6. С. 34-42.

22. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: навч. посіб. Київ : ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2012. 368 с.

23. Завгородний В. П. Автоматизация бухгалтерского учета, контроля, анализа и аудита : монографія. Київ : АСК, 2005. 768 с.

24. Замула І.В., Черевко Л.П. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. Житомир: ЖДТУ, 2012. № 1(59). С. 74-76.

25. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи : монографія. Житомир : АСА, 2011. 416 с.

26. Клименко О.П. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва. *Вісник ЖДТУ*. 2011. №1. С.94-97.

27. Клименко О.П. Біологічні активи: поняття та класифікація. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Тернопіль: Крок, 2010. С.53-55.

28. Коблянська О. І. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Знання, 2023. 471 с.

29. Коміренко В.С. Оцінка біологічних активів та особливості визначення фінансового результату сільськогосподарської діяльності. *Інновації в економіці*. 2019. Вип. 49. С. 375-379.

30. Крупка Я. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 5. С. 11–18.

31. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. 2020. № 4. С. 32-37.

32. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник. Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2020. 670 с.

33. Маренич Т.І. Облік довгострокових біологічних активів згідно з НП(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2022. № 6. С 108-115.

34. Мельник В. М. Основи економічного аналізу: навч. посіб. Київ : Кондор, 2019 — 128 с.

35. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29 груд 2006 року № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> (дата звернення: 15.06.2024).

36. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств: лист Міністерства аграрної політики України від 04 груд. 2003 р. №37-27-12/14023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1402555-03> (дата звернення: 15.06.2024).

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41). Сільське господарство. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 1.01.2012р.

38. Моссаковський В. Облік біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 4. С. 38-48.

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». наказ Міністерства фінансів України від 7 лют. 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 15.06.2024)

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29 лист. 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 15.06.2024).

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 12.06.2024).

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28

«Зменшення корисності активів»: наказ Міністерства фінансів України від 24 лют. 2004 р. № 817. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (дата звернення: 12.06.2024).

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 груд. 2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 12.06.2024).

44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27 квіт. 2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 12.06.2024)

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20 жов.1999 року № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 12.06.2024).

46. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : навч. посіб. Київ : Аграрна освіта, 2011. 605 с.

47. Остапчук О. В. Удосконалення обліку довгострокових біологічних активів рослинництва. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2022. №10. С. 15-20.

48. Пасенко В.В. Проблемні питання обліку фінансових результатів за НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та їх врегулювання. *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи* : Тези II Міжнар. наук.-практ. конф. Київ : «Юр-Агро-Веста», 2012. С. 82-84.

49. Перевозник Н. В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2023. № 6. С. 115-118.

50. Пиріжок С.Є. Поняття «біологічні активи»: порівняння НП(С)БО 30 «Біологічні активи» і МСБО 41 «Сільське господарство». *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Міжнародний

збірник наукових праць. Житомир: ТДТУ, 2023. Вип. 1 (13). С. 231-236.

51. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 16.06.2023).

52. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів: наказ Міністерства аграрної політики України від 21 лют. 2008 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08> (дата звернення: 12.06.2024).

53. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія. Тернопіль: "Карт-бланш", 2017. 334 с.

54. Сачківська М. І., Пасінович І. І. Економічний аналіз: навч. посіб. Львів: Растр-7, 2022. 254 с.

55. Скиба О.І. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. Київ : Знання, 2011. 639 с.

56. Скрипан М. Проблеми обліку біологічних активів та шляхи їхнього вирішення. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації*. 2011. №1. С. 490-493.

57. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія. Київ : ЦУЛ, 2023. 304 с.

58. Сук Л.К. Облік біологічних активів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2011. № 4. С. 47-52.

59. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ : Алерта, 2013. 982 с.

60. Уланчук В.С., Аніщенко Г.Ю. Особливості обліку довгострокових біологічних активів у садівництві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2022. № 5. С.29-36

61. Фінансовий облік : підручник / М. М. Левченко та ін. Львів : ФОП «Микитенко Л.І.», 2022. 481 с.

62. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. Київ : Алерта, 2009. 1056 с.

63. Циган Р.М., Костюк О.С., Тимченко Є.А. Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства. *Ефективна економіка*. 2022. № 1. С. 274-282.

64. Шиша Т. Методологія бухгалтерського обліку в системі оцінки та порівняння інноваційно-технологічного потенціалу господарюючих суб'єктів. *Формування ринкової економіки в Україні: Науковий збірник науково-практичної конференції "Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні"*. Львів, 2021. Вип.15, Ч.2. С.726-734.

65. Шиш А.М., Головчак Г.В., Шепель І.В. Модернізація бухгалтерського обліку та аудиту України в контексті зростаючого інформаційного потенціалу цифрового економічного простору. *Академічні візії*, 2023 (23). URL: <https://www.academy-vision.org/index.php/av/article/view/563> (дата звернення 02.06.2024).

66. Шиш А.М., Новіченко Л.С., Ковернінська Ю.В. Про впровадження цифрових технологій у бухгалтерському обліку і фінансовому аналізі. *Економіка. Фінанси. Право*. 2024. №5. URL: <https://doi.org/10.37634/efp.2024.5.10> (дата звернення 08.06.2024).

67. Шквір В. Д., Загородній А. Г., Височан О. С. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. Львів : Вид-во НУ «Львівська політехніка», 2020. 268 с.

68. Яненко О.В., Черевко Л.П. Актуальність обліку біологічних активів в Україні. *Вісник ЖДТУ*. 2023. №1. С.237-240.

# ДОДАТКИ

**Оцінка фінансово-майнового стану ТОВ «Козацьке» та  
ТОВ «СХК «Вінницька промислова група», 2023 рік**

№	Показник	Формула розрахунку	ТОВ "Козацьке"		ТОВ "СХК "Вінницька промислова група"		Нормативне
			На початок	На кінець	На початок	На кінець	
<b>1. Аналіз ліквідності підприємства</b>							
1.1	Коефіцієнт покриття	ф.1 розділ II активу р.1195 : розділ III пасиву ф.1 р.1695	8,02	1,54	1,08	0,69	>1
1.2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	ф.1( р. 1195-р 1100): ф.1 р. 1695	2,76	0,51	0,73	0,34	0,6 – 0,8
1.3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	ф.1 (р.1160+р.1165) : ф.1 р.1695	0,3	0	0,01	0,01	>0 збільшення
1.4	Чистий оборотний капітал, тис. грн.	ф.1 (р.1195- р.1695)	10497	8084	20086	-70299	>0 збільшення
<b>2. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства</b>							
2.1	Коефіцієнт платоспроможності (автономності)	ф.1 р.1495 : ф.1 р.1900	0,89	0,62	0,26	0,24	>0,5
2.2	Коефіцієнт фінансування	ф.1 (р. 1595 + р. 1695 + р. 1700 + р. 1800): ф. 1 р. 1495	0,13	0,61	2,89	3,16	<1 зменшення
2.3	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	ф.1 (р.1195- р.1695) : ф.1 р.1695	7,02	0,54	0,08	-0,31	>0,1
2.4	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	ф.1 (р.1195 - р.1695) : ф.1 р. 1495	0,55	0,32	0,18	-0,61	>0 збільшення
<b>3. Аналіз ділової активності підприємства</b>							
3.1	Коефіцієнт оборотності активів	ф.2 р.2000 : ф.1 [р.1300 (гр. 3) +р.1300 (гр.4)] : 2	0,32	0,24	0,09	0,10	Збільшення

Продовження дод. А

3.2	Коефіцієнт рентабельності активів	$\frac{\text{ф.2 р.2355 або р.2350} : \text{ф.1 (р.1300 (гр.3) + р.1300(гр.4))}}{2}$	0,17	0,10	0,01	0,01	>0 збільшення
3.3	Коефіцієнт рентабельності продукції	$\frac{\text{ф.2 р.2190 (або р.2195 + 2180 - 2120)} : \text{ф.2(р.2050 + р.2130 + р.2150)}}{2}$	0,77	0,63	3,4	1,70	>0 збільшення
3.4	Коефіцієнт рентабельності	$\frac{\text{Ф.2 р. 2350 або 2355 / форма 2р.2000}}{2}$	0,52	0,40	0,02	0,03	<0 збільшення

## Додаток Б

Активи	ТОВ "Козацьке"				ТОВ "СХК "Вінницька промислова група"			
	2021 р.	2023 р.	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення, %	2021 р.	2023 р.	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення, %
<b>I. Необоротні активи</b>								
Незавершені капітальні інвестиції	X	X	X	X	268	292	24,00	8,96
Основні засоби: залишкова вартість	4955	16138	11183	225,69	117053	258749	141696	121,05
первісна вартість	8098	20870	12772	157,72	152513	329144	176631	115,81
Знос	3143	4732	1589	50,56	35460	70395	34935	98,52
Довгострокові біологічні активи	1296	1716	420	32,41	45	19	-26	-57,78
Довгострокові фінансові інвестиції	X	X	X	X	35374	11793	-23581	-66,66
Інші необоротні активи	X	X	X	X	X	30133	X	X
<b>Усього за розділом I</b>	<b>6251</b>	<b>17854</b>	<b>11603</b>	<b>185,62</b>	<b>152740</b>	<b>320988</b>	<b>168248</b>	<b>110,15</b>
<b>II. Оборотні активи</b>								
Запаси	6557	15486	8929	136,18	X	81917	X	X
Виробничі запаси	3857	10027	6170	159,97	9514	3346	-6168	-64,83
Незавершене виробництво	1570	3242	1672	106,50	40109	18896	-21213	-52,89
Готова продукція	1130	2217	1087	96,19	11086	26915	15829	142,78
Поточні біологічні активи	2205	2667	462	20,95	238	504	266	111,76
Товари	X	X	X	X	1072	2760	1688	157,46
Дебіторська заборгованість	1043	4925	3882	372,20	49563	68534	18971	38,28
Грошові та їх еквіваленти	324	X	X	X	173	1159	986	569,94
Інші оборотні активи	X	X	X	X	1670	6602	4932	295,33
<b>Усього за розділом II</b>	<b>10129</b>	<b>23078</b>	<b>12949</b>	<b>127,84</b>	<b>113830</b>	<b>158766</b>	<b>44936</b>	<b>39,48</b>
<b>Баланс</b>	<b>16380</b>	<b>40932</b>	<b>24552</b>	<b>149,89</b>	<b>266570</b>	<b>479754</b>	<b>213184</b>	<b>79,97</b>

<b>Пасиви</b>								
<b>I. Власний капітал</b>								
Зареєстрований(пайовий) ) капітал	440	440	0	0,00	21040	21069	29	0,14
Додатковий капітал	4883	X	X	X	25236	24593	-643	-2,55
Резервний капітал	5983	8870	2887	48,25	891	891	0	0,00
Нерозподілений прибуток	4646	16072	11426	245,93	60316	68843	8527	14,14
<b>Усього за розділом I</b>	<b>15952</b>	<b>25382</b>	<b>9430</b>	<b>59,11</b>	<b>107483</b>	<b>115401</b>	<b>7918</b>	<b>7,37</b>
Довгострокові кредити банків	X	556	556	X	3011	118139	115128	3823,58
Інші довгострокові зобов'язання	X	X	X	X	10684	17161	6477	60,62
<b>Усього за розділом II</b>	<b>X</b>	<b>556</b>	<b>556</b>	<b>X</b>	<b>13500</b>	<b>135300</b>	<b>121800</b>	<b>902,22</b>
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>								
Короткострокові кредити банків	X	X	X	X	112500	121230	8730	7,76
Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	X	X	X	X	14031	34556	20525	146,28
Поточна кредиторська заборгованість за товари роботи та послуги	180	59	-121	-67,22	2202	590	-1612	-73,21
за одержаними авансами	X	X	X	X	14507	25617	11110	76,58
розрахунки з бюджетом	X	133	133	X	218	181	-37	-16,97
розрахунки з страхування	248	392	144	58,06	53	X	X	X
розрахунки з оплати праці	X	X	X	X	126	186	60	47,62
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	X	5774	X	X	X	25625	X	X
Доходи майбутніх періодів	X	8136	X	X	X	264	X	X
Інші поточні зобов'язання	X	500	X	X	1755	20810	19055	X
<b>Усього за розділом III</b>	<b>428</b>	<b>14994</b>	<b>14566</b>	<b>3403,3</b>	<b>145392</b>	<b>229053</b>	<b>83661</b>	<b>57,54</b>
<b>Баланс</b>	<b>16380</b>	<b>40932</b>	<b>24552</b>	<b>149,89</b>	<b>266570</b>	<b>479754</b>	<b>213184</b>	<b>79,97</b>

**Додаток В**  
**Горизонтальний та вертикальний аналіз балансу підприємств**

Активи	ТОВ "Козацьке"				ТОВ "СХК "Вінницька промислова група"			
	2021 р.	2023 р.	Частка у % до суми балансу 2021 р.	Частка у % до суми балансу 2023 р.	2021 р.	2023 р.	Частка у % до суми балансу 2021 р.	Частка у % до суми балансу 2023р.
<b>I. Необоротні активи</b>								
Незавершені капітальні інвестиції	X	X	X	X	268	292	0,10	0,06
Основні засоби:	4955	16138	30,25	39,43	117053	258749	43,91	53,93
первісна вартість	8098	20870	49,44	50,99	152513	329144	57,21	68,61
Знос	3143	4732	19,19	11,56	35460	70395	13,30	14,67
Довгострокові біологічні активи	1296	1716	7,91	4,19	45	19	0,02	0,00
Довгострокові фінансові інвестиції	X	X	X	X	35374	11793	13,27	2,46
Інші необоротні активи	X	X	X	X	X	30135	X	6,28
<b>Усього за розділом I</b>	<b>6251</b>	<b>17854</b>	<b>38,16</b>	<b>43,62</b>	<b>152740</b>	<b>320988</b>	<b>57,30</b>	<b>66,91</b>
<b>II. Оборотні активи</b>								
Запаси	6557	15486	40,03	37,83	X	81917	X	17,07
Виробничі запаси	3857	10027	23,55	24,50	9514	3346	3,57	0,70
Незавершене виробництво	1570	3242	9,58	7,92	40109	18896	15,05	3,94
Готова продукція	1130	2217	6,90	5,42	11086	26915	4,16	5,61
Поточні біологічні активи	2205	2667	13,46	6,52	238	504	0,09	0,11
Товари	X	X	X	X	1072	3760	0,40	0,78
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи	1043	4925	6,37	12,03	6437	15350	2,41	3,20
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	X	X	X	X	6366	4910	2,39	1,02
Інша поточна дебіторська заборгованість	X	X	X	X	36760	48324	13,79	10,07
Грошові та їх еквіваленти	324	X	1,98	X	173	1159	0,06	0,24
Інші оборотні активи	X	X	X	X	1670	6602	0,63	1,38
<b>Усього за розділом II</b>	<b>10129</b>	<b>23078</b>	<b>61,84</b>	<b>56,38</b>	<b>113425</b>	<b>158766</b>	<b>42,55</b>	<b>33,09</b>
<b>Витрати майбутніх періодів</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>450</b>	<b>X</b>	<b>0,17</b>	<b>X</b>
<b>Баланс</b>	<b>16380</b>	<b>40932</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>266570</b>	<b>479754</b>	<b>100,00</b>	<b>100</b>

Продовження дод. В

<b>Пасиви</b>								
<b>I. Власний капітал</b>								
Зареєстрований(пайовий) капітал	440	440	2,69	2,72	21040	21069	7,89	4,39
Додатковий капітал	4883	X	29,81	X	25236	24593	9,47	5,13
Резервний капітал	5983	8870	36,53	X	891	891	0,33	0,19
Нерозподілений прибуток	4646	16072	28,36	99,28	60316	68843	22,63	14,35
<b>Усього за розділом I</b>	<b>15952</b>	<b>25382</b>	<b>97,39</b>	<b>156,79</b>	<b>107483</b>	<b>115401</b>	<b>40,32</b>	<b>24,05</b>
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>								
Довгострокові кредити банків	X	556	X	3,43	3011	118139	1,13	24,62
Інші довгострокові зобов'язання	X	X	X	X	10684	17161	4,01	3,58
<b>Усього за розділом II</b>	<b>X</b>	<b>556</b>	<b>X</b>	<b>3,43</b>	<b>13695</b>	<b>135300</b>	<b>5,14</b>	<b>28,20</b>
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>								
Короткострокові кредити банків	X	X	X	X	112500	121230	42,20	25,27
Поточна кредиторська заборгованість за:	180	59	1,10	0,36	2202	590	0,83	0,12
розрахунки з бюджетом	248	133	1,51	0,82	218	181	0,08	0,04
товари, роботи, послуги					14633	25811	5,49	5,38
розрахунки з страхування	X	392	X	X	53	X	0,02	X
із внутрішніх розрахунків					X	34820	X	7,26
Доходи майбутніх періодів	X	8136	X	X	X	X	X	X
Інші поточні зобов'язання	X	500	X	X	1755	20810	0,66	4,34
<b>Усього за розділом III</b>	<b>428</b>	<b>80</b>	<b>2,61</b>	<b>0,36</b>	<b>145392</b>	<b>229053</b>	<b>54,54</b>	<b>47,74</b>
<b>Баланс</b>	<b>16380</b>	<b>16189</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>266570</b>	<b>479754</b>	<b>100,00</b>	<b>100</b>