

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

на тему: «Методика обліку та аудит біологічних активів»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньою програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти магістр
групи 1
Михайлик А. М..
Керівник: Канцедал Н.А.
Рецензент: Губарик О. М.

Полтава 2025 року

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

Освітньо-професійна програма Облік і оподаткування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
_____ Наталія КАНЦЕДАЛ
14 листопада 2024 року

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

Михайлик Аллі Михайлівні

1. Тема кваліфікаційної роботи: «Методика обліку та аудит біологічних активів»

керівник роботи: кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і оподаткування Канцедал Наталія Анатоліївна

Затверджено засіданням кафедри протокол № 5 від 07 жовтня 2024 р.

2. Строк подання здобувачем вищої освіти роботи 11 грудня 2025 р.

3. Вихідні дані до роботи:
фінансова звітність приватного підприємства «Агроекологія» за 2022 – 2024 рр.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

Розділ 1. Теоретико-методичні основи обліку біологічних активів.

Розділ 2. Облік біологічних активів.

Розділ 3. Аудит біологічних активів.

5. Перелік графічного матеріалу: схеми, рисунки, графіки, діаграми за темою та об'єктом дослідження.

6. Дата видачі завдання: 14 листопада 2024 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Вибір і затвердження теми роботи.	03.10.2024 р. – 29.10.2024 р.	
2	Складання та погодження розгорнутого плану та завдання на кваліфікаційну роботу	30.10.2024 р. – 14.11.2024 р.	
3	Опрацювання літературних джерел	15.11.2024 р. – 10.11.2025 р.	
4	Збір, вивчення і обробка інформації, необхідної для виконання роботи	15.11.2024 р. – 10.11.2025 р.	
5	Виконання теоретичного розділу роботи	15.11.2024 р. – 03.02.2025 р.	
6	Виконання аналітичних розділів роботи	04.02.2025 р. – 10.11.2025 р.	
7	Оформлення тексту роботи	11.11.2025 р. – 21.11.2025 р.	
8	Попередній захист роботи на кафедрі	24.11.2025 р. – 26.11.2025 р.	
9	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень і пропозицій	27.11.2025 р. – 03.12.2025 р.	
10	Нормо-контроль	04.12.2025 р. – 10.12.2025 р.	
11	Захист кваліфікаційної роботи	22.12.2024 р. - 24.12.2025 р.	

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ.....	10
1.1. Економічний зміст, класифікація та оцінка біологічних активів.....	10
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення.....	19
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ.....	24
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства.....	24
2.2. Облік біологічних активів та відображення інформації у звітності....	38
2.3. Податкові аспекти обліку біологічних активів.....	55
РОЗДІЛ 3. АУДИТ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ.....	62
3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту біологічних активів.....	62
3.2. Методика та техніка проведення аудиту біологічних активів.....	69
3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження.....	83
ВИСНОВКИ.....	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	93
ДОДАТКИ.....	103

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах стрімкої трансформації аграрного виробництва, зростаючої ролі біологічних активів як ресурсів підприємств сільськогосподарського профілю та посилення вимог до прозорості та достовірності фінансової звітності, питання методики обліку та аудиту цих активів набувають особливої ваги. Біологічні активи – такі як рослинні насадження, тваринницька продукція, багаторічні культури і ліси – відрізняються специфікою: вони підлягають процесам росту, відтворення, природного старіння та врожайності, що створює суттєві виклики для традиційних підходів до оцінки та обліку.

Аналіз останніх досліджень у даному напрямку свідчить, що правильна оцінка біологічних активів значно підвищує стратегічну та фінансову прийнятність рішень, забезпечуючи більш надійну інформацію про реалії аграрного сектору.

Разом з тим, у контексті аграрної звітності усталеною базою стає міжнародний стандарт IAS 41 «Сільське господарство», який визначає принципи визнання, оцінки за справедливою вартістю та розкриття інформації про біологічні активи.

Зі зростанням вимог до фінансової звітності і контролю з боку інвесторів, кредиторів, державних органів, методика обліку та аудит біологічних активів стають важливим інструментом управління ризиками та ресурсами підприємства. Так, сучасні дослідження підкреслюють, що саме належне документування, облік змін справедливої вартості, врахування біологічної трансформації та розкриття інформації призводять до підвищення довіри зацікавлених користувачів фінансів.

Для аграрного підприємства будь-яка недосконалість у методиці обліку або аудиті біологічних активів може призвести до перекручених даних фінансової звітності, втрати платоспроможності, неспроможності забезпечити

стійкий грошовий потік та залучити зовнішнє фінансування. У зв'язку з цим особливого значення набуває аналіз платоспроможності підприємства через призму впливу стану біологічних активів на його ліквідність, оборот капіталу та фінансову стійкість.

Нинішні виклики – геополітична невизначеність, кліматичні зміни, інфляційний тиск та стислості ресурсів – підсилюють потребу в інтегрованому підході до обліку та аудиту таких активів. Підприємства аграрного сектору мають відповідати не лише фінансовим, але й екологічним, соціальним і управлінським вимогам, що породжує необхідність включення біологічних активів у систему ESG-звітності як частини методики аудиту.

Таким чином, актуальність теми обумовлена не лише теоретичною складовою – розвитком облікової науки та аудиту – але й практичною необхідністю адаптації методик обліку і аудиту біологічних активів до сучасних умов агровиробництва, що дозволяє підвищити прозорість звітності, покращити управління ресурсами, зміцнити фінансову стійкість підприємств та забезпечити конкурентоспроможність національного агросектору.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку та аудиту біологічних активів, а також розробка пропозицій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління ними на підприємствах сільськогосподарського профілю.

Для досягнення мети поставлено такі завдання:

1. Розкрити економічну сутність біологічних активів та їх класифікацію згідно з чинними нормативними документами.
2. Узагальнити вимоги національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо визнання та оцінки біологічних активів.
3. Дослідити організацію первинного, аналітичного та синтетичного обліку біологічних активів на підприємстві.
4. Визначити проблеми і напрями вдосконалення методики обліку

біологічних активів у практичній діяльності.

5. Розробити підходи до організації аудиту біологічних активів, оцінити ефективність внутрішнього контролю за їх використанням.

6. Запропонувати рекомендації щодо підвищення достовірності фінансової звітності та зміцнення фінансової дисципліни в аграрних підприємствах.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку, аудиту та контролю за станом і рухом біологічних активів на підприємствах аграрної галузі.

Предметом дослідження є методичні, організаційні та практичні аспекти обліку і аудиту біологічних активів, а також методи оцінювання їх впливу на фінансові результати та платоспроможність підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вдосконаленні теоретичних, методичних та організаційно-практичних засад обліку, аудиту й податкового контролю біологічних активів аграрних підприємств, що дало змогу сформулювати новий підхід до інтегрованого управління достовірністю фінансової інформації та мінімізації ризиків викривлень. По-перше, на теоретичному рівні систематизовано нормативні передумови оцінки та обліку біологічних активів, що дозволило обґрунтувати взаємозв'язок між вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності (МСБО 41, МСБО 13) і практикою аграрного сектору. Уточнено понятійно-категоріальний апарат та узагальнено підходи до класифікації біологічних активів за критеріями виду, терміну використання та оцінки, що створює методологічну основу для їх уніфікованого відображення у звітності. По-друге, сформульовано концептуальні засади визначення собівартості сільськогосподарської продукції, які враховують біологічну природу активів, циклічність виробництва та роль справедливої вартості як базового інструменту оцінки. Розроблено логічну структуру калькуляційних елементів витрат, що дозволяє формувати достовірні показники собівартості та фінансових результатів з урахуванням біологічних перетворень і змін

справедливої вартості протягом виробничого циклу. По-третє, розроблено та апробовано пакет уніфікованих робочих документів аудитора біологічних активів, який забезпечує методичну цілісність, послідовність і практичну відтворюваність аудиторського процесу. На відміну від існуючих підходів, запропонований пакет об'єднує інструменти документального, аналітичного та фактичного контролю в єдину логічну систему, орієнтовану на оцінку справедливої вартості, виявлення відхилень і управління ризиками суттєвих викривлень. Його структура включає реєстри, карти оцінки, матриці ризиків, контрольні списки та карти аудиторських процедур, що дозволяє стандартизувати процес перевірки й підвищити доказовість аудиторських висновків. Запропонований інструментарій сприяє формуванню нових методичних засад ризик-орієнтованого аудиту в сільськогосподарських підприємствах. По-четверте, з метою підвищення достовірності звітності та зниження податкових ризиків розроблено модель внутрішньогосподарського податкового контролю "BioTax Monitor", яка інтегрує дані бухгалтерських реєстрів із податковими реєстрами ПДВ. Модель забезпечує єдність фінансової, виробничої та податкової інформації, дозволяє автоматизовано відстежувати оподатковувані операції за видами біологічних активів, етапами виробничого циклу та ставками ПДВ (14 % і 20 %). Застосування моделі сприяє формуванню комплексної аналітичної бази для прийняття управлінських рішень, своєчасному виявленню податкових різниць, підвищенню прозорості податкових розрахунків і зниженню ризику фінансових втрат.

Таким чином, наукова новизна дослідження полягає у створенні інтегрованої системи методичних, організаційних та контрольних інструментів, що дозволяють удосконалити практику оцінки, обліку та аудиту біологічних активів, підвищити достовірність фінансової звітності й забезпечити сталий розвиток аграрних підприємств у сучасних умовах.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості впровадження розроблених методичних підходів, моделей і робочих документів

у діяльність аграрних підприємств для підвищення достовірності обліку та ефективності аудиту біологічних активів. Апробований на базі підприємства пакет уніфікованих форм аудитора забезпечує стандартизацію перевірки, прозорість фінансової інформації та узгодженість бухгалтерських і податкових даних. Запропонована модель «BioTax Monitor» має прикладне значення для автоматизації податкового контролю, зниження ризику викривлень і підвищення якості управлінських рішень у сільськогосподарських підприємствах.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження презентувалися в рамках проведення конференцій (м. Полтава, ПДАУ, 2025).

Публікації. В ході виконання кваліфікаційної роботи опубліковано 2 одноосібні тези загальним обсягом 0,31 др. арк у матеріалах конференцій, авторський внесок становить 0,31 др. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічний зміст, класифікація та оцінка біологічних активів

Уведення до національної практики бухгалтерського обліку категорії «біологічні активи» пов'язане з набранням чинності з 1 січня 2007 року Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (НП(С)БО 30) [47]. Саме цей нормативний документ уперше закріпив методичні засади визнання, оцінки та відображення у звітності живих організмів, що беруть участь у процесі сільськогосподарського виробництва. Однак навіть після майже двох десятиліть дії стандарту значна кількість аграрних підприємств і надалі використовує застарілі методичні прийоми, що сформувались до його впровадження. Таку ситуацію зумовлюють як усталені облікові традиції, так і наявна нормативна неоднозначність, пов'язана з розмежуванням понять «актив» і «біологічний актив» [29].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [46], активи - це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, забезпечить надходження економічних вигід у майбутньому. У свою чергу, згідно з МСБО 41 «Сільське господарство» [41], біологічний актив визначається як жива тварина або рослина, що є надто узагальненим формулюванням і не розкриває економічної сутності категорії.

НП(С)БО 30 пропонує більш конкретний підхід: біологічний актив - це живий організм (тварина або рослина), який у процесі біологічних змін здатний виробляти сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносячи цим або іншими способами економічну вигоду [47].

Недосконалість законодавчих визначень спричинила активну наукову дискусію, у межах якої українські дослідники намагаються поглибити

теоретичну базу поняття «біологічні активи». Зокрема, В. О. Вороновська [10] відносить до них усі об'єкти біосфери, що залучаються до діяльності підприємства; І. В. Замула [19] розглядає їх як біологічні складники екосистем, які мають фізичну або потенційну корисність; П. М. Кузьмович [34] визначає біологічні активи як комплекс біологічних ресурсів, що контролюються підприємством і здатні приносити вигоду внаслідок біологічних перетворень. Таким чином, сучасна наукова думка поступово відходить від вузького розуміння біологічного активу як «живої істоти» - на користь системного підходу, що враховує економічну, екологічну й управлінську складові – табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Підходи до визначення сутності біологічних активів

Автор / джерело	Зміст визначення	Ключовий акцент
МСБО 41 «Сільське господарство» [41]	Біологічний актив - жива тварина або рослина	Фізична сутність (життя, ріст)
НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [47]	Живий організм, що здатний виробляти продукцію чи додаткові біоактиви	Функціональність і економічна вигода
В. О. Вороновська [10]	Об'єкти біосфери, що використовуються у діяльності підприємства	Екологічна всеохопність
І. В. Замула [19]	Біологічні складники екосистем із корисністю для підприємства	Екосистемний підхід
П. М. Кузьмович [34]	Комплекс біологічних ресурсів, які ідентифікуються, оцінюються та контролюються підприємством	Контроль і оцінка економічної вигоди
Авторське узагальнення	Сукупність біологічних складників агроекосистеми (рослин, тварин, землі), на біоперетворення яких спрямована діяльність підприємства	Інтеграція економічного, екологічного та управлінського аспектів

Поглиблення теоретичних основ обліку біологічних активів тісно пов'язане із розвитком еколого-економічного підходу до формування облікової інформації. У світовій практиці ще з 1990-х років спостерігається тенденція інтеграції екологічних та економічних показників у системах національних рахунків. Так, у 1993 р. за участі Європейської комісії, МВФ, ОЕСР, ООН та

Світового банку було схвалено Систему національних рахунків (СНР), що започаткувала концепцію інтегрованого природно-економічного обліку [3]. У 2003 р. Статистична комісія ООН затвердила «Центральну основу Системи природно-економічного обліку» (SEEA) як міжнародний статистичний стандарт [3]. Цей підхід забезпечив перехід від ізольованого економічного аналізу до комплексного вимірювання взаємозв'язків між економічною діяльністю, довкіллям і природними ресурсами.

Таким чином, формування національної системи комплексного еколого-економічного обліку, у якій біологічні активи виступають центральним об'єктом, є об'єктивною потребою сталого розвитку сільського господарства. У межах цього підходу доцільно трактувати біологічні активи як сукупність живих складників агроєкосистеми, що під впливом біологічних перетворень, спрямованих діяльністю підприємства, генерують сільськогосподарську продукцію, додаткові біологічні активи або інші економічні вигоди.

Таке визначення поєднує у собі економічний зміст (вигода, капіталізація, контроль), екологічний контекст (біоперетворення, природна відновлюваність) та облікову функцію (ідентифікація, оцінка, відображення у звітності), що створює основу для побудови сучасної методики обліку біологічних активів у системі еколого-економічного менеджменту [25].

Наукове дослідження сутності та взаємозв'язків складових будь-якого економічного об'єкта, зокрема біологічних активів, неможливе без їх чіткої класифікації. Саме класифікація дозволяє систематизувати знання про об'єкт, виявити його характерні риси, визначити логіку функціонування та створити передумови для ефективного управління. У контексті бухгалтерського обліку класифікація є не лише теоретичною категорією, а й інформаційним інструментом, який забезпечує побудову системи аналітичного обліку, планування та контролю.

Для потреб управління необхідно формувати таку систему класифікаційних ознак, яка дозволяє групувати інформацію про біологічні

активи з рівнем деталізації, достатнім для аналітики на всіх рівнях менеджменту - від операційного до стратегічного.

Відповідно до НП(С)БО 30, група біологічних активів - це сукупність подібних за технологією вирощування, призначенням і характеристиками живих тварин або рослин [47]. У свою чергу, Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових і поточних біологічних активів (наказ Мінфіну №73 від 21.02.2008 р.) пропонують трирівневу класифікацію: довгострокові біологічні активи, поточні біологічні активи, додаткові біологічні активи [38].

Проте, наукові підходи вимагають глибшої систематизації, яка враховує не лише облікові, а й галузеві, технологічні та економічні аспекти функціонування біологічних активів. Більшість учених виділяють такі класифікаційні ознаки: за видом господарської діяльності; за галузевою належністю (рослинництво, тваринництво, лісове господарство тощо); за терміном використання у виробничому процесі; за продуктивними характеристиками; за методикою оцінки.

Систему класифікації видів економічної діяльності в Україні визначає Державний класифікатор видів економічної діяльності (КВЕД), у якому окремо виокремлено сектор А «Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство». Відповідно, лише ті біологічні активи, на біологічні перетворення яких спрямована діяльність підприємств цієї сфери, визнаються сільськогосподарськими.

Згідно з НП(С)БО 30, сільськогосподарська діяльність - це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання продукції або додаткових біологічних активів [47]. Біологічні активи, що належать підприємствам інших галузей (декоративні насадження, квіткові культури, тварини зоопарків, службові, спортивні тощо), не підпадають під цей стандарт і відображаються в обліку як основні засоби або запаси.

Сільськогосподарські біологічні активи, залежно від галузевої

належності, поділяються на: біологічні активи рослинництва - однорічні та багаторічні культури; біологічні активи тваринництва - сільськогосподарські тварини (молочне, м'ясне, вівчарське, птахівниче напрями).

Однією з ключових класифікаційних ознак є строк використання. За цим критерієм виділяють поточні (з терміном виробничого циклу до 12 місяців) і довгострокові (з терміном більше року) біологічні активи. Серед довгострокових окремо виокремлюють незрілі біологічні активи - ті, які ще не досягли стадії продуктивності (наприклад, молоді сади чи виноградники, що не плодоносять) [5].

Додаткову специфіку класифікації формує метод оцінки. НП(С)БО 30 визначає справедливу вартість як базовий підхід, який забезпечує достовірність фінансової звітності. Проте в українській практиці значна частина підприємств продовжує застосовувати первісну вартість, що пояснюється як традицією, так і обмеженнями самого стандарту (зокрема, винятками для плодоносних рослин).

Особливої уваги заслуговує виділення додаткових біологічних активів, які утворюються внаслідок біологічних перетворень - народження приплоду, формування насіння, вирощення саджанців тощо. Біологічна трансформація, визначена в МСБО 41, є природним процесом кількісних і якісних змін живих організмів, який водночас перебуває під контролем підприємства [41].

Таким чином, класифікація біологічних активів – табл. 1.2 – має багаторівневий характер і слугує не лише інструментом обліку, а й основою управлінського аналізу, оскільки дозволяє оцінювати структуру активів, потенціал відтворення та ефективність їх використання у сільськогосподарському виробництві.

Логічним продовженням класифікації біологічних активів є їх оцінювання, адже саме вибір підходу до оцінки визначає зміст управлінської інформації, величину фінансового результату й податкове навантаження. Відповідно до нової редакції НП(С)БО 30 [47], біологічні активи при первісному визнанні та на дату балансу оцінюють за справедливою вартістю,

зменшеною на очікувані витрати на продаж, окрім випадків, коли справедливую вартість неможливо достовірно визначити. У такому разі допускається первісна вартість із подальшим переходом на справедливую, щойно з'являються надійні вхідні дані.

Таблиця 1.2

Узагальнена класифікація біологічних активів

Ознака класифікації	Вид біологічних активів	Приклади	Методичне джерело / нормативна основа
1. За видом господарської діяльності	Сільськогосподарські / Несільськогосподарські	Тварини ферми, сади / декоративні насадження, тварини зоопарку	НП(С)БО 30; КВЕД А
2. За галуззю виробництва	Рослинництва / Тваринництва / Лісового господарства / Рибного господарства	Пшениця, сад, ВРХ, риба	НП(С)БО 30, Метод. рек. №73
3. За строком використання	Поточні / Довгострокові / Незрілі довгострокові	Молодняк тварин, зернові / сади, виноградники, ягідники	НП(С)БО 30, п. 4–6
4. За продуктивністю	Продуктивні / Непродуктивні / Додаткові	Молочне стадо, плодові дерева / приплід, саджанці	НП(С)БО 30; МСБО 41
5. За методом оцінки	За справедливою вартістю / За первісною вартістю	ВРХ на відгодівлі / плодоносні рослини	НП(С)БО 30, п. 7–8
6. За способом використання	Основні біологічні активи / Додаткові біологічні активи	Стадо, насадження / приплід, насіння, саджанці	Метод. рек. №73
7. За станом розвитку	Зрілі / Незрілі	Плодоносні дерева / сад до плодоношення	НП(С)БО 30; МСБО 41
8. За характером біопроектів	Вирощувані / Природні (дикі)	Культивовані рослини / дикі трави, риба у водоймі	Еколого-економічний підхід

НП(С)БО 30 [47] надає пріоритет цінам активного ринку. Якщо активного ринку немає, допускаються (НП(С)БО 30; Методрек. №1325 [37]):

1. Ринкові ціни на подібні активи з коригуваннями на індивідуальні характеристики та стадію біологічних перетворень.

2. Похідна оцінка через продукцію (вартість очікуваного врожаю чи продукції при припиненні життєдіяльності активу).

3. Дохідний підхід (теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень), коли відсутні релевантні ринкові спостереження.

У міжнародній практиці (МСФЗ 13 [42]) застосовують три базові методи:

1. Ринковий - порівняння з цінами ідентичних/подібних активів.
2. Дохідний - дисконтування прогнозних грошових потоків (DCF), у т.ч. багатоперіодних, з урахуванням продуктивності (лактиції, приплоду, урожайності).

3. Витратний - відтворювальна/заміщувальна вартість мінус знецінення (рідше для біоактивів, але корисний за унікальних умов або відсутності ринку).

У процесі оцінювання біологічних активів підприємства стикаються з різними галузевими умовами та практичними дилемами, що визначають вибір методології. У рослинництві для експортноорієнтованих зернових і олійних культур частіше доступні активні або наближені до активних ринки, що дає підстави застосовувати ринковий підхід. Водночас нішеві сегменти, такі як ефіроолійні чи овочеві культури, потребують використання похідних моделей оцінки - майбутнього урожаю чи дисконтованих грошових потоків. У тваринництві ситуація є складнішою: активні ринки обмежені, тому щодо племінного та молочного стада, а також птахівництва, пріоритетним виступає дохідний підхід, орієнтований на приплід, молоко та яйця. Для тварин на відгодівлі на м'ясо частіше застосовується ринковий метод, тоді як у специфічних випадках (наприклад, для племінних груп з унікальними характеристиками) може бути релевантним витратний підхід. До додаткових біоактивів - приплоду, саджанців, нових роїв - доцільно застосовувати моделі трансформації, які також ґрунтуються переважно на дохідному підході або похідній оцінці від майбутньої продукції [69].

Ключовими передумовами якісної оцінки є достовірність і повнота даних: показники урожайності та продуктивності, біометричні параметри, цикл росту, ставка дисконту з урахуванням премій за ризик, прогноз цін з урахуванням інфляції та витрати на збут. В українських реаліях складнощі формуються через

обмеженість активних ринків, фрагментарність джерел цінової інформації та методологічні неоднозначності щодо плодоносних рослин, зокрема винятків НП(С)БО 30. Це часто стимулює підприємства застосовувати первісну вартість навіть там, де ринкові або дохідні моделі були б економічно обґрунтованішими.

Вибір моделі справедливої вартості має не лише облікові, а й податкові наслідки: результати первісного визнання та переоцінки впливають на фінансовий результат та ставку податку на прибуток (для платників загальної системи), а також на ПДВ за операціями реалізації. У контексті запланованого переходу аграрних юридичних осіб на загальну систему оподаткування значення коректної та обґрунтованої оцінки істотно зростає, оскільки саме вона формуватиме суттєву частину фінансового результату та, відповідно, податкових зобов'язань [15]. Узагальнений підхід до вибору методики оцінки залежно від типу біоактиву, доступності ринкових даних і ступеня ризику наведено у додатку А.

Матриця вибору методів показує: головний критерій - природа майбутніх вигід і доступність ринкових даних. Якщо актив приносить один тип вигоди і має репрезентативні котирування (зернові, ВРХ на м'ясо) - доцільний ринковий метод. Якщо вигоди мультикомпонентні (молоко + приплід, тривалі цикли плодоношення, мед/віск тощо) - пріоритет дохідного підходу (DCF). На ранніх стадіях розвитку (незрілі насадження) або за унікальних умов, коли ринку немає, - витратний підхід як тимчасове рішення з обов'язковим розкриттям припущень і подальшим переходом на справедливую вартість за ринковими/дохідними моделями.

Щоб оцінка була управлінськи корисною і перевірюваною, підприємству варто:

- фіксувати політику оцінки (коли який метод застосовується; тригери переходу; джерела даних);
- стандартизувати вхідні дані: урожайність/надій, біометрію, відсоток вибраковки, графіки лактацій/плодоношення, ставки дисконту, індекс інфляції,

витрати на збут;

- проводити чутливісний аналіз ($\pm 10\text{--}20\%$ до цін/урожайності/г) і звіряти з ринком за першої можливості;

- документувати розрахунки (таблиці допущень, джерела котирувань, протоколи зоотехнічного/агрономічного обліку, обґрунтування ставки г).

Наведемо приклади розрахунків.

Приклад 1. Зернова культура (ринковий підхід + похідна від продукції).
Вихідні дані: площа 100 га; очікувана врожайність 5,2 т/га $\rightarrow$ 520 т; ціна ринку 7 800 грн/т; витрати на продаж 150 грн/т.

Формула: $FV = (\text{Ціна} - \text{витрати на продаж}) \times \text{обсяг}$.

Розрахунок: $(7\,800 - 150) \times 520 = 7\,650 \times 520 = 3\,978\,000$ грн.

За результатами встановлено: якщо котирування стають нестабільними/нерепрезентативними - перейти на короткий DCF із прогнозом ціни реалізації та дисконтом.

Приклад 2. ВРХ на відгодівлі (ринковий підхід).

Вихідні дані: жива маса тварини 550 кг; ціна 95 грн/кг; витрати на продаж 3%.

Формула: $FV = \text{ціна} \times \text{маса} \times (1 - \text{витрати на продаж})$.

Розрахунок: $95 \times 550 = 52\,250$; коригування на 3% $= 52\,250 \times 0,97 = 50\,682,50$ грн.

Висновок: якщо продаж відтерміновано й ціни волатильні - можна тимчасово застосувати DCF на короткий горизонт (1–3 міс.) з урахуванням приросту маси та ціни.

Отже, підсумовуючи результати дослідження, слід зазначити, що оцінка біологічних активів за справедливою вартістю є ключовим інструментом формування достовірної інформації про фінансовий стан аграрних підприємств. Вона забезпечує відображення реальної економічної сутності біологічних процесів, відтворює динаміку вартості активів та формує підґрунтя для обґрунтованих управлінських рішень. Вибір конкретного методу оцінювання

залежить від галузевих особливостей, цільового призначення активу, етапу його біологічного циклу та наявності ринкових даних. Ринковий підхід доцільний для активів із визначеними котируваннями; дохідний - для активів, що генерують декілька видів вигід або мають тривалий період експлуатації; витратний - у випадках відсутності активного ринку чи на етапах незрілості біологічних об'єктів. Раціональне поєднання цих підходів, підкріплене достовірними джерелами даних і належним документуванням припущень, забезпечує підвищення прозорості фінансової звітності, її узгодженість із міжнародними стандартами та справедливе відображення фінансових результатів.

Таким чином, удосконалення методики оцінки біологічних активів є важливою передумовою підвищення інвестиційної привабливості аграрного сектору, зміцнення фінансової стійкості підприємств і формування довіри до облікової інформації як бази для управлінських, аналітичних і податкових рішень.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

Питання нормативно-правового регулювання обліку біологічних активів залишається одним із найбільш дискусійних у системі бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств. Незважаючи на наявність базових стандартів і методичних документів, практика їх застосування свідчить про неоднозначність тлумачень, різний рівень гармонізації з міжнародними нормами та відсутність єдиного підходу до оцінки, класифікації й відображення біологічних активів у звітності.

Проблематика цього питання зумовлена низкою чинників. По-перше, біологічні активи є особливим об'єктом обліку, який поєднує властивості матеріальних ресурсів і живих організмів, що під впливом природних процесів

постійно змінюють свою вартість, кількість і якість. По-друге, нормативно-правова база України перебуває у процесі постійного оновлення, спрямованого на зближення з міжнародними стандартами, однак не завжди забезпечує узгодженість між фінансовими, галузевими та податковими вимогами. По-третє, практичне застосування стандартів ускладнюється відсутністю активних ринків і достовірних цінових орієнтирів, що робить оцінку за справедливою вартістю неоднозначною та суб'єктивною.

Відтак, сучасний етап розвитку аграрного сектору потребує удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку біологічних активів на засадах системності, узгодженості та прозорості. Це передбачає не лише уточнення термінологічної бази та уніфікацію вимог між національними й міжнародними стандартами, а й створення методичних механізмів, що забезпечують достовірне відображення біологічних активів у звітності, їх адекватну оцінку та порівнянність облікової інформації [60].

Специфіка сільськогосподарської діяльності полягає в управлінні підприємством процесами біологічної трансформації живих організмів - рослин і тварин - у сільськогосподарську продукцію чи додаткові біологічні активи. Така діяльність характеризується тривалим циклом виробництва, залежністю від природних факторів та високим рівнем ризику, що зумовлює потребу в чіткій нормативно-правовій регламентації облікових процедур [60].

З урахуванням цих особливостей та вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство», Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України було розроблено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (НП(С)БО 30). Цей документ став ключовим етапом у формуванні національної методології відображення біологічних активів у системі бухгалтерського обліку.

Порівняльний аналіз положень МСБО 41 [41] і НП(С)БО 30 [47] свідчить, що останній побудований на основі міжнародних принципів, однак містить

низку адаптацій, зумовлених українською обліковою практикою. Зокрема, національний стандарт передбачає поділ біологічних активів на поточні та довгострокові, тоді як МСБО 41 використовує класифікацію за ознаками зрілості та споживності. Крім того, визначення біологічних активів у НП(С)БО 30 є ширшим і враховує їхню здатність до біологічних перетворень і генерування економічних вигід, що повніше відображає економічну сутність цих об'єктів.

Прийняття НП(С)БО 30 зумовило коригування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, а також потребу у створенні методичних документів для практичного застосування його норм. Так, наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73 були затверджені Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових і поточних біологічних активів [38], які деталізували вимоги до документування, оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Однак, при введенні стандарту в дію він не був повністю забезпечений відповідним методичним супроводом, через що практика його застосування супроводжувалася труднощами в інтерпретації окремих положень. Це ускладнило розуміння суті стандарту як науковцями, так і бухгалтерами-практиками, особливо у питаннях оцінки за справедливою вартістю, ідентифікації видів біологічних активів та визначення моменту їх первісного визнання.

Система нормативно-правового регулювання обліку біологічних активів в Україні має багаторівневий характер, поєднуючи законодавчі, нормативні, методичні та міжнародні акти – табл. 1.3. Вона формує методологічну основу для узгодження облікової політики підприємств із вимогами міжнародних стандартів, зокрема МСБО 41 [41] і МСФЗ 13 [42]. Водночас зберігається низка проблемних аспектів, пов'язаних із недостатньою деталізацією механізмів

практичного застосування НП(С)БО 30, складністю визначення справедливої вартості біологічних активів через відсутність активних ринків та розбіжностями між фінансовим і податковим обліком.

Таблиця 1.3

Нормативно-правові акти, що регулюють облік біологічних активів в Україні

Рівень регулювання	Назва нормативного документа	Змістовне призначення	Орган, що затвердив
Законодавчий	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (№ 996-XIV від 16.07.1999)	Визначає правові основи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності	Верховна Рада України
Нормативний (стандарти)	НП(С)БО 30 «Біологічні активи» (наказ МФУ № 790 від 18.11.2005)	Регламентує порядок визнання, оцінки, класифікації та розкриття інформації про біологічні активи	Міністерство фінансів України
Міжнародний рівень	МСБО 41 «Agriculture»	Визначає принципи обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю	IASB (Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку)
Методичний	Методичні рекомендації № 73 (21.02.2008)	Встановлюють порядок документування, аналітичного обліку та оцінки біоактивів	Міністерство аграрної політики України
Допоміжний	План рахунків бухгалтерського обліку (наказ МФУ № 291 від 30.11.1999)	Визначає рахунки для обліку біологічних активів та операцій із ними	Міністерство фінансів України
Пов'язаний стандарт	НП(С)БО 9 «Запаси»; НП(С)БО 7 «Основні засоби»	Застосовуються для обліку біологічних активів у випадках, не охоплених НП(С)БО 30	Міністерство фінансів України

Проведений аналіз порядку обліку біологічних активів показав, що існуюча система бухгалтерських проведення загалом відображає економічну сутність господарських операцій у тваринництві, однак вимагає подальшого вдосконалення. Незважаючи на запровадження НП(С)БО 30, облік біологічних активів досі залишається складним і трудомістким через біологічну специфіку процесів, відсутність активних ринків і недостатню методичну деталізацію

стандартів.

Як свідчить аналіз наукових праць (, ключові труднощі виникають у визначенні об'єктів обліку, методів оцінки біологічних активів, удосконаленні форм первинної документації, а також у впровадженні інформаційних технологій у процес обліку. Для повної автоматизації облікових процедур необхідно гармонізувати методичні підходи до оцінки та документування біоактивів, що забезпечить оперативність і прозорість формування звітних даних.

Узагальнення наявних досліджень дозволило виокремити основні проблемні аспекти організації та методики обліку біологічних активів, наведені в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Проблемні питання організації та методики обліку біологічних активів

Область проблеми	Сутність проблеми
Об'єкти обліку	Відсутність чіткого визначення меж між біологічними активами, додатковими біоактивами та сільськогосподарською продукцією.
Аналітичний облік	Недосконала структура субрахунків та складність аналітики за видами і віковими групами тварин.
Рахунки обліку	Неможливість узгодження аналітичних даних для активів, оцінених за різними методами (первісною та справедливою вартістю).
Первинні документи	Обмежене практичне застосування нових форм документів; відсутність уніфікації між формами рослинництва та тваринництва.
Інформаційні технології	Недостатня цифровізація облікових процесів, відсутність спеціалізованих програм для аналітики біоактивів.
Оцінка активів	Складність застосування справедливої вартості через відсутність активного ринку, тому переважає використання планової собівартості.
Методика обліку	Труднощі у відокремленні приросту молодняку від основного стада; відсутність механізмів точного визначення вартості побічної продукції.
Облікова політика	Недостатнє врахування специфіки галузі під час формування облікової політики підприємств агросфери.

Отже, проблематика обліку біологічних активів охоплює як нормативно-методичні, так і організаційно-технологічні аспекти. Основними чинниками, що гальмують розвиток системи, є: фрагментарність законодавчої та методичної бази; неврегульованість питань оцінки за справедливою вартістю; недостатня адаптація облікових процедур до цифрового середовища.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Підприємство входить до «білого списку» платників податків, перебуває на загальній системі оподаткування та зареєстроване платником ПДВ.

Система управління поєднує лінійний і функціональний принципи, що забезпечує чіткий розподіл повноважень між підрозділами. Центральною ланкою управління є директор, який координує роботу:

- бухгалтерії – ведення обліку, складання звітності, фінансовий контроль;
- юридичної служби – правовий супровід, договірна діяльність, дотримання законодавства;
- служби матеріально-технічного постачання (МТП) – забезпечення виробництва технікою, ПММ, насінням, добривами;
- автогаража – технічне обслуговування та експлуатація автопарку;
- економічного відділу – планування, аналіз, бюджетування;
- підрозділів рослинництва і тваринництва – основні виробничі галузі, що формують товарну продукцію підприємства;
- служби охорони праці та екологічного контролю, які відповідають за безпечні умови праці та раціональне природокористування.

Кожен підрозділ має власну структуру та підзвітність, а взаємодія між ними забезпечується системою внутрішнього планування, обліку й контролю.

Підприємство має розвинуте рослинництво та високопродуктивне стадо молочної худоби. Значна частина вирощеного зерна використовується як кормова база для тваринництва, що забезпечує повну кормову самозабезпеченість господарства. На великих площах вирощують зернові, технічні, кормові культури, багаторічні трави, кукурудзу на силос.

Підприємство є визнаним піонером органічного землеробства в Україні. Ще у 1970-х рр. у колгоспі ім. Орджонікідзе, очолюваному Семеном Свиридоновичем Антонцем, було закладено основи безплужного обробітку ґрунту, впроваджено ґрунтозахисні технології та відмовлено від використання хімічних засобів захисту рослин і мінеральних добрив. Цей підхід став фундаментом сучасної унікальної системи органічного землеробства, що діє на підприємстві понад 30 років.

Основу технології становить безполицевий (плоскорізний) обробіток ґрунту, який зберігає природну структуру, вологу, біоту та забезпечує стабільне підвищення родючості. Для підтримання балансу органічної речовини в ґрунті господарство використовує гній власного виробництва (90–120 т/га) та сидеральні добрива (еспарцет, вику, овес, жито, люцерну, гречку тощо). Усі залишки рослинності заробляються в ґрунт, утворюючи природну органіку, що підживлює майбутні посіви.

Виробничі процеси забезпечуються потужною матеріально-технічною базою: сучасною сільськогосподарською технікою, агрегатами для ґрунтообробітку, внесення добрив, збирання врожаю, заготівлі кормів. Організація робіт побудована за принципом комплексного механізованого циклу, що забезпечує високу продуктивність праці та зниження собівартості продукції.

Галузь тваринництва на підприємстві розвинена на рівні сучасного агропромислового комплексу й забезпечує повний замкнутий цикл: вирощування – переробка – реалізація. Поголів'я становить понад п'ять тисяч голів великої рогатої худоби, переважно української червоно-рябої молочної породи та м'ясної абердин-ангуської породи. Підприємство має статус племінного заводу, що свідчить про високий генетичний потенціал стада. Середній річний надій на корову сягає 6 000–6 200 кг, а загальне виробництво молока перевищує 11 тис. т на рік.

Ферми оснащені доїльними залами з сучасним устаткуванням, що

забезпечує повну герметичність процесу, швидке охолодження молока до +4 °C та дотримання санітарних норм.

Вирощування племінного молодняка та розведення абердин-ангуської породи відкриває перспективи виробництва органічного м'яса з високими смаковими якостями. Тварини утримуються у просторах приміщеннях із механізованою подачею кормів, забезпечені екологічно чистими кормами власного виробництва.

Тваринництво і рослинництво утворюють замкнутий екологічний цикл: відходи тваринництва (гній) повертаються на поля як добриво, підвищуючи природну родючість ґрунтів, тоді як поля забезпечують ферми кормами.

У господарстві функціонує повний замкнений цикл виробництва - від вирощування сировини до її переробки та реалізації готової продукції. Власні зернопереробні потужності підприємства сертифіковані за стандартом Органік Стандарт UA-BIO-108, який відповідає вимогам Регламентів ЄС № 834/2007 та 889/2008, що підтверджує європейський рівень якості виробництва.

Асортимент продукції підприємства охоплює широкий спектр органічних харчових товарів: борошно з пшениці, жита, гречки; різні види круп - пшеничні, перлові, ячні, гречані, вівсяні; а також соняшникову олію холодного віджиму. Вся продукція позиціонується як екологічно чиста, дієтична та корисна для здоров'я, орієнтована на споживачів, які підтримують концепцію sustainable consumption і здорового способу життя.

Узагальнення основних напрямів діяльності підприємства представлено у табл. 2.1.

Така структура забезпечує повний виробничий цикл - від вирощування сировини до переробки й реалізації готової продукції. Злагоджена взаємодія підрозділів сприяє раціональному використанню ресурсів, підвищенню економічної ефективності та стабільному розвитку підприємства.

Таблиця 2.1

Основні напрями діяльності та внутрішні підрозділи підприємства

Напрямок діяльності	Основні функції	Відповідальні підрозділи / служби
Рослинництво	Вирощування зернових, бобових, технічних, кормових культур; догляд за посівами; дотримання технологічних карт; заготівля кормів	Виробничі бригади з рослинництва, агрономічна служба, лабораторія якості зерна
Тваринництво	Утримання, годівля та розведення ВРХ, виробництво молока й м'яса; селекційно-плеємна робота; облік поголів'я	Ферми молочного та м'ясного напрямів, зоотехнічна та ветеринарна служби
Переробка продукції	Переробка зерна, виробництво борошна, круп, олій; сертифікація органічної продукції	Цех переробки зерна, лабораторія контролю якості, служба сертифікації
Матеріально-технічне постачання (МТП)	Закупівля ПММ, запчастин, насіння, добрив, ЗЗР; організація складського обліку	Служба МТП, складське господарство
Транспортне забезпечення	Перевезення вантажів, доставка продукції, обслуговування техніки, облік пального	Автогараж, механічна майстерня
Бухгалтерський та фінансовий облік	Ведення фінансового, податкового та управлінського обліку; складання звітності; контроль за ефективністю використання ресурсів	Бухгалтерія, планово-економічний відділ
Юридичне забезпечення	Правовий супровід діяльності, договірні роботи, контроль дотримання законодавства	Юридична служба
Управління персоналом і соціальна сфера	Добір, навчання, оцінювання персоналу, охорона праці, соціальні програми	Відділ кадрів, служба охорони праці, соціально-побутовий сектор
Екологічна та наукова діяльність	Розвиток органічного землеробства, співпраця з науковими установами, екологічний моніторинг	Служба екологічного контролю, агрохімічна лабораторія
Маркетинг і збут	Формування асортименту, реалізація продукції, робота з торговими мережами, просування бренду	Відділ маркетингу, збутовий відділ, логістика

Фінансово-економічні результати діяльності підприємства свідчать про зростання ефективності використання біологічних активів, розширення ринків збуту та підвищення прибутковості органічного виробництва. Динаміку цих показників узагальнено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Структура і динаміка доходів підприємства за 2022 - 2024 рр.

Види доходів	2022 р.		2023 р.		2024 р.		Відхилення 2024 р. (+,-) до 2022 р.	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсо- лютне, тис. грн	відносне, %
Чистий дохід від реалізації	371184	97,9	386794	990	611500	99,2	+240316	+64,7
Іеші операційні доходи	7601	2,0	2100	0,5	4710	0,8	-2891	-38,0
Дохід від фінансової діяльності	297	0,1	1696	0,4	247	0,0	-50	-16,8
Усього	379082	100	390590	100	616457	100	+237375	+62,6

У 2022–2024 рр. підприємство демонструє впевнене зростання загального доходу на 62,6 %, що свідчить про зміцнення його ринкових позицій. Основним джерелом формування прибутку залишається операційна діяльність (понад 99 % у структурі доходів), яка забезпечує стабільний грошовий потік. Позитивна динаміка пов'язана з розширенням переробних потужностей, підвищенням урожайності та зростанням попиту на органічну продукцію. Незначне скорочення доходів від іншої та фінансової діяльності пояснюється орієнтацією підприємства на власне виробництво, а не на позареалізаційні операції.

Таким чином, структура доходів підприємства свідчить про збалансовану модель розвитку, у якій домінує виробнича діяльність, зорієнтована на випуск сертифікованої органічної продукції. Це забезпечує стабільні фінансові результати, високу ліквідність та інвестиційну привабливість підприємства. Рациональна структура доходів створює передумови для підвищення рентабельності, оновлення техніко-технологічної бази та розширення переробних потужностей. Наступним етапом аналізу є оцінка витрат, які формують собівартість продукції та визначають ефективність господарської діяльності. Динаміку та структуру витрат і відрахувань підприємства за 2022–2024 рр. наведено в табл. 2.3

Таблиця 2.3

**Динаміка та структура витрат і відрахувань
підприємства за 2022 - 2024 рр.**

Види витрат і відрахувань	2022 р.		2023 р.		2024 р.		Відхилення (+;-) 2024 р. до 2022 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Собівартість реалізації	240785	74,4	266318	82,0	406064	79,3	+165279	+68,6
Адміністративні витрати	31393	9,7	36236	11,2	41632	8,1	+10239	+32,6
Витрати на збут	9790	3,0	6744	2,1	35748	7,0	+25958	У 3,7 р.
Інші операційні витрати	41733	12,9	15211	4,7	26032	5,1	-15701	-37,6
Втрати від фінансової діяльності	-	-	425	0,1	2263	0,4	+2263	X
Усього витрат	323701	100	324934	100	511739	100	+188038	+58,1

Аналіз динаміки витрат і відрахувань підприємства за 2022–2024 рр. показує зростання загального обсягу витрат на 58,1 %, що є наслідком активного розширення виробництва та збільшення обсягів реалізації органічної продукції. Найбільшу частку у структурі витрат стабільно займає собівартість реалізованої продукції - 79,3 % у 2024 р., що на 68,6 % більше, ніж у 2022 р. Це свідчить про підвищення масштабів виробничої діяльності та оновлення технологічних процесів, зокрема в рослинництві й переробці. Водночас спостерігається зростання витрат на збут у 3,7 раза, що пов'язано з активізацією маркетингової політики, розширенням каналів реалізації та виходом на нові ринки збуту органічної продукції. Адміністративні витрати зросли на 32,6 %, що пояснюється підвищенням рівня оплати праці та витрат на управлінську інфраструктуру. Позитивною тенденцією є зменшення інших операційних витрат на 37,6 %, що свідчить про ефективне управління ресурсами. У цілому динаміка показників підтверджує, що підприємство раціонально формує структуру витрат, спрямовуючи кошти переважно на виробничий розвиток і збут готової органічної продукції.

Перед аналізом структури майна варто відзначити, що підприємство володіє значним обсягом матеріальних і біологічних активів, які формують основу його виробничого потенціалу. Збалансоване поєднання довгострокових та оборотних активів забезпечує стабільність фінансового стану та ефективність функціонування підприємства.

Особливе місце у структурі майна займають довгострокові біологічні активи тваринництва (молочне стадо, молодняк, племінні тварини), а також поточні біологічні активи рослинництва (посіви зернових, кормових, технічних культур). Наявність власних переробних потужностей і сертифікованої техніки створює замкнутий виробничий цикл, що мінімізує витрати та підвищує рентабельність.

Упродовж 2022–2024 рр. підприємство демонструє зростання вартості майна, що відображає не лише розширення виробництва, а й оновлення основних засобів та підвищення вартості біологічних активів через їх справедливую оцінку.

Нижче наведено динаміку та структуру майна підприємства за 2022–2024 рр. (станом на кінець року) (табл. 2.4). Аналіз структури майна підприємства за 2022–2024 рр. свідчить про стале зростання активів підприємства на 72,1 %, що характеризує ефективне використання фінансових ресурсів та інвестиційний розвиток. Загальна вартість майна збільшилася з 451 242 тис. грн до 776 487 тис. грн, що підтверджує динамічне розширення матеріально-технічної бази. Необоротні активи зросли на 80,1 %, передусім за рахунок оновлення основних засобів - техніки, обладнання та виробничих приміщень, що сприяло підвищенню продуктивності праці та ефективності обробітку земель. Питома вага цієї групи у загальній структурі активів збільшилася до 35,1 %, що вказує на посилення виробничої складової.

Оборотні активи підвищилися на 68,1 %, водночас структура змінилася в бік зростання частки грошових коштів і поточних фінансових інвестицій (до 30,6 %), що свідчить про зміцнення ліквідності та платоспроможності

підприємства. Поточні біологічні активи зросли на 28,7 %, що відображає розширення поголів'я тварин і площ під органічними культурами.

Таблиця 2.4

Динаміка та структура майна підприємства за 2022 - 2024 рр. (станом на кінець року)

Види активів	2022 р.		2023 р.		2024 р.		Відхилення (+;-) 2024 р. до 2022 р	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Майно – всього	451242	100	592656	100	776487	100	+325245	+72,1
1. Необоротні активи	151184	33,5	186913	31,5	272238	35,1	+121054	+80,1
1.1. Основні засоби	133720	29,6	165045	27,8	209053	26,9	+75333	+56,3
2. Оборотні активи	300058	66,5	405743	68,5	504249	64,9	+204191	+68,1
2.1. Запаси	121768	27,0	169357	28,6	150650	19,4	+28882	+23,7
2.1.1. Виробничі запаси	14297	3,2	34020	5,7	23288	3,0	+8991	+62,9
2.1.2. Незавершене виробництво	19881	4,4	24266	4,1	30142	3,9	+10261	+51,6
2.1.3. Готова продукція та товари	87590	19,4	111071	18,7	97220	12,5	+9630	+11,0
2.2. Поточні біологічні активи	35974	8,0	45205	7,6	46296	6,0	+10322	+28,7
2.3. Поточна дебіторська заборгованість	59458	13,2	52552	8,9	65838	8,5	+6380	+10,7
2.4. Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	79141	17,5	135081	22,8	237985	30,6	+158844	У 3 р.
2.5. Витрати майбутніх періодів	3717	0,8	3548	0,6	3480	0,4	-237	-6,4

Отже, майновий стан підприємства характеризується збалансованим співвідношенням виробничих і фінансових ресурсів, що створює міцну основу для подальшого розвитку органічного виробництва й інноваційного оновлення матеріальної бази.

Стійкий розвиток підприємства забезпечується не лише раціональною структурою активів, а й ефективною системою фінансування. Аналіз структури джерел формування капіталу підприємства дозволяє оцінити співвідношення власних і залучених ресурсів, а також визначити тенденції зміцнення фінансової автономії господарства – табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Динаміка та структура джерел формування капіталу
підприємства за 2022 - 2024 рр. (станом на кінець року)**

Види пасивів	2022 р.		2023 р.		2024 р.		Відхилення (+;-) 2024 р. до 2022 р	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Капітал – всього	451242	100	592656	100	776487	100	+325245	+72,1
1. Власний капітал	427460	94,7	567821	95,8	752539	96,9	+325079	+76,0
1.1. Зареєстрований капітал	20	0,0	20	0,0	20	0,0	X	X
1.2. Нерозподілений прибуток	259339	57,5	324995	54,8	429713	55,3	+170374	+65,7
2. Зобов'язання і забезпечення	23782	5,3	24835	4,2	23948	3,1	+166	+0,7
2.1. Поточні зобов'язання і забезпечення	23782	5,3	24835	4,2	23948	3,1	+166	+0,7
2.1.1. Поточна кредиторська заборгованість	23777	5,3	24631	4,2	23948	3,1	+171	+0,7

Аналіз структури пасивів підприємства за 2022–2024 рр. свідчить про стійке зростання власного капіталу, який збільшився на 76 % і становив у 2024 р. 752 539 тис. грн. Це підтверджує ефективну господарську діяльність підприємства, спрямовану на реінвестування прибутку та зміцнення фінансової незалежності. Питома вага власного капіталу підвищилася з 94,7 % до 96,9 %, що свідчить про зміцнення автономії та зменшення залежності від зовнішніх джерел фінансування.

Основним джерелом приросту є нерозподілений прибуток, який зріс на 65,7 % за аналізований період. Це відображає прибутковість основної

діяльності та раціональне використання ресурсів у виробництві органічної продукції. Зареєстрований (пайовий) капітал залишався стабільним, що є типовим для приватних агропідприємств із усталеною структурою власності.

Питома вага зобов'язань і забезпечень скоротилася з 5,3 % до 3,1 %, а їх абсолютна сума практично не змінилася, що свідчить про низький рівень боргового навантаження та високий рівень ліквідності. Поточна кредиторська заборгованість залишається незначною, а співвідношення власного і залученого капіталу свідчить про фінансову стійкість і платоспроможність підприємства.

Отже, структура пасивів підприємства є оптимальною і відповідає моделі самофінансування, що забезпечує стабільність розвитку, можливість інвестицій у біологічні активи та зниження фінансових ризиків у довгостроковій перспективі.

Зміцнення фінансової незалежності підприємства супроводжується зростанням показників ділової активності та підвищенням здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання. Оцінка ліквідності та платоспроможності є важливим елементом фінансового аналізу, який дозволяє визначити рівень фінансової стійкості, ефективність управління оборотним капіталом та здатність підприємства оперативно реагувати на зміни кон'юнктури ринку.

У процесі дослідження розраховано основні коефіцієнти, що відображають поточний, швидкий і абсолютний рівні ліквідності, а також коефіцієнт автономії та забезпечення власними оборотними засобами. Вони дають змогу оцінити не лише фінансовий стан господарства, а й ефективність структури його активів і пасивів у контексті розвитку органічного виробництва.

Нижче наведено показники оцінки ліквідності та платоспроможності підприємства за 2022–2024 рр. (табл. 2.6).

Аналіз показників ліквідності та платоспроможності підприємства за 2022–2024 рр. свідчить про високий рівень фінансової стабільності та значне перевищення нормативних значень за всіма ключовими коефіцієнтами.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності зріс із 3,328 до 9,938, що вказує на здатність підприємства миттєво погашати короткострокові зобов'язання виключно за рахунок наявних грошових коштів. Такий рівень перевищує норматив більш ніж у 45 разів, демонструючи надлишковий запас платоспроможності.

Таблиця 2.6

**Показники оцінки ліквідності та платоспроможності
підприємства за 2022 - 2024 рр.**

Показники	Норматив- не значення	Роки			Відхилення (+;-) 2024 р. до 2022 р.
		2022	2023	2024	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	3,328	5,439	9,938	+6,610
Проміжний коефіцієнт покриття	>0,7	5,828	7,555	12,687	+6,859
Загальний коефіцієнт покриття	$\geq 1,5$	12,617	16,338	21,056	+8,439
Коефіцієнт платоспроможності	$\geq 0,1$	3,328	5,439	9,938	+6,610
Коефіцієнт критичної ліквідності	$\geq 0,8$	9,667	12,170	16,892	+7,224

Проміжний і загальний коефіцієнти покриття характеризуються стійкою позитивною динамікою: зростання відповідно на 6,859 та 8,439 пунктів за період. Це свідчить про ефективне управління оборотними активами, своєчасне оновлення запасів і раціональне використання дебіторської заборгованості. Високе значення загального коефіцієнта покриття (21,056 у 2024 р.) свідчить, що підприємство має значний запас ліквідних активів для фінансування поточної діяльності.

Коефіцієнт платоспроможності та критичної ліквідності також мають зростаючу тенденцію, що відображає посилення фінансової автономії та підвищення здатності підприємства забезпечувати безперервність виробництва навіть за несприятливих умов. Позитивна динаміка всіх показників підтверджує, що підприємство не лише зберігає, а й нарощує резерв фінансової гнучкості, що є запорукою стійкого розвитку та інвестиційної привабливості. Підприємство демонструє зразковий рівень ліквідності та платоспроможності,

який відповідає високим стандартам фінансової дисципліни в аграрному секторі й забезпечує основу для подальшої модернізації органічного виробництва.

Таким чином, підприємство є інноваційним підприємством аграрного сектору, діяльність якого поєднує органічне землеробство, сучасне тваринництво та глибоку переробку продукції. Збалансована організаційна структура, замкнутий технологічний цикл і високі стандарти якості забезпечують стабільне економічне зростання та зміцнюють позиції господарства як одного з флагманів органічного виробництва в Україні.

Облікова політика підприємства формується відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій та внутрішніх нормативних документів підприємства.

Підприємство застосовує загальну систему бухгалтерського обліку з веденням фінансового, управлінського та податкового обліку, що забезпечує достовірне відображення результатів господарської діяльності, у тому числі за напрямками рослинництва, тваринництва, переробки, транспорту та допоміжних служб.

Основними принципами, яких дотримується підприємство при веденні обліку, є: повнота та достовірність відображення операцій у бухгалтерському обліку; обачність - недопущення завищення активів і доходів або заниження зобов'язань і витрат; превалювання сутності над формою - господарські операції відображаються за їх економічною сутністю; послідовність застосування методів обліку від одного звітного періоду до іншого; автономність підприємства - майно та зобов'язання підприємства відокремлюються від активів і зобов'язань власників; нарахування та відповідність доходів і витрат - доходи та витрати визнаються у періоді їх виникнення, а не під час руху грошових коштів.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться централізовано під керівництвом головного бухгалтера. Для фіксації господарських операцій використовуються спеціалізовані форми первинних документів з обліку біологічних активів відповідно до Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінагрополітики № 73 від 21.02.2008 р. Облік ведеться з використанням комп'ютерної облікової системи, що забезпечує автоматизоване формування реєстрів та звітності.

У структурі бухгалтерії виділено:

- сектор виробничого обліку - облік витрат на вирощування культур і утримання тварин;
- сектор обліку готової продукції та реалізації;
- сектор обліку основних засобів і біологічних активів;
- податковий сектор - ведення ПДВ-обліку, формування податкової звітності.

З урахуванням специфіки господарства, значна увага приділяється обліку біологічних активів, який здійснюється згідно з НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

Підприємство використовує справедливую вартість як базовий метод оцінки біологічних активів (рослин і тварин) на дату балансу, а у випадках, коли її достовірно визначити неможливо, - первісну (виробничу) собівартість.

Для узагальнення інформації про наявність і рух біологічних активів застосовуються рахунки:

- 21 «Поточні біологічні активи», зокрема субрахунки 211 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 212 «Поточні біологічні активи рослинництва»;
- 16 «Довгострокові біологічні активи», зокрема субрахунок 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва» та 162 «Довгострокові біологічні активи тваринництва».

Облік витрат на вирощування культур та утримання тварин ведеться за статтями витрат і центрами відповідальності. Розподіл загальноновиробничих

витрат здійснюється пропорційно до площі посівів або кількості утримуваних голів.

Основні засоби обліковуються за первісною вартістю з подальшим нарахуванням амортизації прямолінійним методом. Облік ведеться за класифікаційними групами (будівлі, споруди, машини, транспорт, інвентар тощо). Переоцінка проводиться в разі суттєвого відхилення залишкової вартості від справедливої. Облік земельних ділянок здійснюється окремо, переоцінці не підлягає.

Запаси відображаються за первісною собівартістю, яка включає прямі матеріальні витрати, оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію та інші витрати. Оцінка вибуття запасів здійснюється за методом середньозваженої собівартості. Готова продукція (зерно, молоко, м'ясо, крупи, олія) оцінюється за фактичною собівартістю з відображенням на рахунок 27.

Доходи визнаються в момент передачі права власності на продукцію покупцю або надання послуг, що підтверджується первинними документами (накладні, акти приймання-передачі). Витрати відображаються у періоді їх виникнення, згідно з принципом нарахування. Для відображення фінансових результатів застосовується рахунок 79 «Фінансові результати».

Розрахунки з постачальниками, підзвітними особами, бюджетом і фондами ведуться відповідно до Плану рахунків на рахунках 63, 37, 64, 65. Для обліку розрахунків з покупцями - рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Облік грошових коштів здійснюється на рахунках 30, 31, 33 із застосуванням банківських виписок та касових ордерів.

Фінансова звітність формується відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та подається до органів ДПС і статистики щокварталу та щороку. У складі фінансової звітності подаються: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітності. Окремо підприємство складає внутрішню управлінську звітність, яка містить показники ефективності використання

біологічних активів, врожайності, продуктивності тварин, собівартості та рентабельності видів продукції.

Для забезпечення достовірності облікових даних на підприємстві діє система внутрішнього фінансового контролю, яка включає перевірку первинних документів, інвентаризацію активів, аудит бухгалтерських регістрів та аналіз звітності.

Підсумовуючи, облікова політика підприємства базується на принципах прозорості, послідовності та відповідності міжнародним стандартам. Її особливістю є поєднання класичних методів бухгалтерського обліку з елементами еколого-економічного аналізу, що дозволяє відстежувати не лише фінансові, а й екологічні результати діяльності підприємства, формуючи інтегровану систему управління сталим розвитком.

2.2. Облік біологічних активів та відображення інформації у звітності

Біологічні активи є стрижневим елементом виробничо-господарської системи підприємства, адже саме вони формують основу органічного виробництва та забезпечують сталий розвиток підприємства. Ці активи мають подвійну природу - біологічну та економічну: як живі організми вони зазнають природних трансформацій у процесі росту й відтворення, а як економічні ресурси - створюють додану вартість і визначають прибутковість діяльності.

Рослинництво і тваринництво в господарстві функціонують як взаємопов'язані підсистеми, утворюючи замкнутий екологічно-виробничий цикл: вирощені культури використовуються для годівлі тварин, а органічні добрива повертаються на поля, підвищуючи родючість ґрунтів. Таким чином, біологічні активи виступають не лише об'єктом бухгалтерського обліку, а й індикатором екологічної та економічної ефективності діяльності підприємства.

На підприємстві облік біологічних активів ведеться у розрізі відділків з

урахуванням галузевої спеціалізації, видового складу активів та функціонального призначення, що дає змогу здійснювати аналітичний контроль і приймати обґрунтовані управлінські рішення – табл 2.7.

Таблиця 2.7

Склад і розподіл біологічних активів підприємства за відділками та видами діяльності

Відділок	Основні напрями діяльності	БА рослинництва	БА тваринництва	Переробка та інфраструктура	Характеристика
Михайлики	Рослинництво, тваринництво, переробка	Пшениця, кукурудза, соняшник, гречка, багаторічні трави	ВРХ української червоно-рябої молочної породи	Зернопереробний цех, млин, олійниця	Центральна виробнича база, забезпечує переробку зерна та виготовлення органічних продуктів харчування.
Харенки	Рослинництво, тваринництво, переробка	Зернові, кукурудза на силос, сидерати	ВРХ молочного та м'ясного напрямів	Молочний комплекс, охолоджувальне обладнання	Центр тваринництва, спеціалізується на виробництві молока й м'яса, має розвинену інфраструктуру переробки.
Ковердина Балка	Рослинництво, тваринництво	Багаторічні трави, жито, еспарцет, люцерна	Молодняк ВРХ, нетелі, бичняк	Відгодівельна база, кормоцех	Вирощування кормів і племінного молодняку; забезпечує стабільність кормової бази
Ставкове	Рослинництво, тваринництво	Зернові, кукурудза, кормові культури	Молочне стадо, телиці, молодняк ВРХ	Ферма, сховище кормів	Допоміжний підрозділ, орієнтований на вирощування кормів і підтримку відтворення стада.

Таким чином, біологічні активи підприємства охоплюють увесь цикл агровиробництва - від вирощування культур до переробки продукції та реалізації кінцевого продукту. Їх комплексне облікове відображення забезпечує повноту інформації про стан, рух і результативність використання ресурсів, а також сприяє підвищенню економічної стійкості та екологічної ефективності підприємства.

Складна структура виробництва підприємства, що поєднує рослинництво, тваринництво й переробку, зумовлює необхідність чіткого групування біологічних активів для правильного відображення їх у бухгалтерському обліку. З огляду на вимоги НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та особливості діяльності підприємства, усі біологічні активи поділяються за економічним змістом і функціональним призначенням на довгострокові, поточні та додаткові – табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Класифікація біологічних активів підприємства за економічним змістом і призначенням

Група БА	Основні об'єкти	Характеристика та приклади	Економічна роль
Довгострокові біологічні активи	Молочне стадо ВРХ, багаторічні трави, племінні тварини	Активи, що використовуються протягом кількох виробничих циклів і приносять систематичні економічні вигоди (наприклад, корови, багаторічні посіви люцерни, еспарцету).	Формують основний біологічний капітал підприємства, забезпечують стабільність виробництва та відтворення ресурсів.
Поточні біологічні активи	Посіви зернових, технічних і кормових культур, молодняк ВРХ	Активи, що перебувають у процесі біологічних перетворень протягом короткого періоду - одного сезону або року.	Забезпечують отримання поточної продукції - врожаю, приплоду, кормів.
Додаткові біологічні активи	Сидеральні культури, органічні добрива тваринного походження, допоміжні посіви	Активи, які не створюють безпосередньо товарну продукцію, але сприяють підтриманню екологічного балансу та підвищенню родючості ґрунтів.	Виконують допоміжну функцію у замкнутому циклі органічного виробництва, забезпечують природне відтворення родючості.

Такий поділ сприяє прозорості аналітичного обліку, забезпечує контроль за ефективністю використання активів і формує інформаційну базу для управлінських рішень, зокрема щодо оцінки продуктивності тварин, урожайності культур та обсягів біологічних перетворень. Таким чином, система обліку біологічних активів на підприємстві побудована за принципом єдності біологічного й економічного циклів, що дозволяє відображати природні

процеси у фінансових показниках підприємства. Такий підхід забезпечує прозорість управління, контроль за станом активів і сприяє підвищенню ефективності органічного виробництва.

Система бухгалтерського обліку біологічних активів на підприємстві базується на суворому дотриманні принципів документальності, повноти та достовірності відображення господарських процесів. Кожен етап біологічного циклу - від посіву культур і догляду за ними до отримання приплоду, приросту живої маси чи реалізації продукції - фіксується у відповідних первинних документах, які є основою для подальших аналітичних і синтетичних записів.

Документальне забезпечення обліку виконує подвійну роль: з одного боку, воно підтверджує фактичне здійснення операцій, а з іншого - є інформаційним джерелом для контролю, планування та аналізу ефективності біологічних процесів. В умовах органічного виробництва особливого значення набуває повнота та точність документального супроводу, оскільки від правильності фіксації залежить не лише фінансова звітність, а й сертифікація продукції за стандартами «Органік».

Відповідно до вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та внутрішніх регламентів підприємства, облік біологічних активів здійснюється з урахуванням специфіки їх руху - в межах кожного відділку, виду діяльності та стадії розвитку активів. Це передбачає ведення системи первинних і зведених документів, реєстрів обліку, а також внутрішніх звітів, що забезпечують достовірність відображення змін вартості й кількісних показників.

Первинні документи фіксують усі стадії біологічного циклу - від посіву культур і догляду за рослинами до народження, росту, вибуття чи реалізації тварин. Вони є підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерських реєстрах, складання внутрішньої звітності та формування фінансових результатів. Крім того, документи дозволяють здійснювати поточний контроль за збереженням поголів'я, якістю продукції, ефективністю використання кормів і матеріалів, а також своєчасно реагувати на відхилення

від планових показників. З метою систематизації облікового процесу на підприємстві застосовується уніфікований комплекс спеціалізованих форм (ПБАСГ-1 – ПБАСГ-17) – табл. 2.9, розроблених для потреб рослинництва, тваринництва, інкубаційних і зоотехнічних підрозділів.

Таблиця 2.9

Система первинних документів з обліку біологічних активів на підприємстві

Напрямок обліку	Назва документа	Код форми	Основне призначення	Хто складає / підписує
1	2	3	4	5
Рослинництво	Акт на оприбуткування поточних біологічних активів	ПБАСГ-1	Визначення справедливої вартості посівів, фіксація оприбуткування	Комісія з оцінки, бухгалтерія, керівник
Рослинництво	Акт на списання поточних біологічних активів	ПБАСГ-2	Перенесення вартості посівів на витрати галузі	Завідувач підрозділу, бухгалтер
Тваринництво	Акт на оприбуткування приплоду тварин	ПБАСГ-3	Облік народження приплоду, фіксація маси та кількості	Завідувач ферми, зоотехнік
Птахівництво	Звіт про процеси інкубації	ПБАСГ-4	Відображення процесів інкубації, облік яєць і виходу молодняку	Завідувач інкубатором
Птахівництво	Акт на вихід і сортування добового молодняку	ПБАСГ-5	Сортування, оцінка якості та кількості добового молодняку	Начальник цеху, оператор
Тваринництво	Акт на вибуття біологічних активів (забій, падіж)	ПБАСГ-6	Фіксація вибуття тварин, причин і наслідків	Комісія (ветлікар, завідувач, бухгалтер)
Звірівництво / кролівництво	Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів	ПБАСГ-7	Облік одержаного приплоду звірів і кролів	Завідувач ферми, зоотехнік
Тваринництво	Обліковий лист забою та падежу худоби	ПБАСГ-8	Облік забою, продукції та падежу тварин	Завідувач забійного цеху, ветлікар
Тваринництво	Акт на переведення тварин з групи в групу	ПБАСГ-9	Відображення руху між віковими групами	Зоотехнік, завідувач ферми
Тваринництво	Відомість зважування тварин	ПБАСГ-10	Фіксація живої маси тварин під час зважування	Матеріально-відповідальна особа
Тваринництво	Розрахунок визначення приросту	ПБАСГ-11	Розрахунок приросту живої маси за результатами зважування	Зоотехнік, бухгалтер

Продовж. табл. 2.9

1	2	3	4	5
Тваринництво / птахівництво	Книга обліку руху тварин та птиці на фермі	ПБАСГ-12	Щоденний облік надходження, вибуття і залишку поголів'я	Завідувач ферми
Тваринництво / птахівництво	Звіт про рух тварин та птиці на фермі	ПБАСГ-13	Узагальнення щомісячних даних обліку поголів'я	Завідувач ферми, бухгалтерія
Племінна робота	Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку ВРХ	ПБАСГ-14	Зоотехнічний облік приплоду, походження, вирощування	Головний зоотехнік
Племінна робота	Журнал реєстрації осіменіння корів і телиць	ПБАСГ-15	Контроль процесів осіменіння, отелення й відтворення	Зоотехнік по племінній справі
Птахівництво	Картка обліку руху дорослої птиці	ПБАСГ-16	Облік поголів'я, яєць і виходу продукції	Завідувач птахоферми
Птахівництво	Картка обліку руху молодняку птиці	ПБАСГ-17	Облік добового молодняку, переміщення та вибуття	Матеріально-відповідальна особа

Отже, система документування біологічних активів на підприємстві є комплексною та інтегрованою, охоплюючи як виробничі, так і зоотехнічні та управлінські аспекти діяльності. Завдяки застосуванню уніфікованих форм досягається єдність методології, повнота аналітичних даних і простежуваність руху біологічних активів у межах усього підприємства.

Для узагальнення інформації про наявність і рух біологічних активів на підприємстві застосовуються спеціалізовані рахунки бухгалтерського обліку, передбачені Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р. з урахуванням вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Система таких рахунків забезпечує можливість розмежування поточних і довгострокових активів, а також відображення вартості тварин, рослин і продукції біологічного походження на всіх етапах виробництва.

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність, рух і оцінку поточних біологічних

активів, які в процесі біологічних перетворень протягом короткого періоду (до 12 місяців) можуть бути реалізовані або використані для виробництва продукції. На субрахунках рахунку 21 відображаються:

- 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» – посіви зернових, технічних і кормових культур, які оцінюються на кожну дату балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж;

- 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю» – молодняк тварин, тварини на вирощуванні й відгодівлі, приплід, птиця, звірі, риба тощо.

За дебетом рахунку 21 відображається надходження (оприбуткування) біологічних активів, за кредитом – їх вибуття (забій, падіж, переведення в основне стадо, реалізація, списання тощо). Аналітичний облік ведеться в розрізі галузей, видів активів і структурних підрозділів (Харенки, Михайлики, Ставкове, Ковердина Балка), що дає можливість простежити ефективність біологічних процесів у кожному відділку.

Рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи». На рахунку 16 узагальнюється інформація про біологічні активи, які використовуються протягом кількох операційних циклів, здатні приносити підприємству економічні вигоди у довгостроковій перспективі. До складу таких активів входять:

- багаторічні насадження (люцерна, еспарцет, плодово-ягідні культури);
- тварини основного стада (дойні корови, бугаї-виробники, коні, маточне поголів'я);
- багаторічні кормові культури;
- насадження, які не досягли продуктивного віку.

Оцінювання здійснюється за первісною або справедливою вартістю. За дебетом рахунку 16 відображають первісну (справедливу) вартість біологічних активів, що введені в експлуатацію чи переведені з поточних, за кредитом -

вибуття або ліквідацію. Цей рахунок дає можливість відокремити довгострокові активи від оборотних, що є важливою умовою достовірності фінансової звітності підприємства.

У бухгалтерському обліку біологічні активи визнаються за наявності контролю, ймовірності економічних вигід і можливості їх надійно оцінити. Базовою моделлю для первісного визнання та на дату балансу є справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на продаж. Виняток - випадки, коли справедливую вартість неможливо достовірно визначити; тоді застосовують первісну (виробничу) собівартість до моменту, коли оцінка за справедливою вартістю стане можливою.

Визначення справедливої вартості здійснюють за ієрархією джерел:

- активний ринок (ціни на ідентичні/подібні активи);
- ринкові аналоги з поправками (вид, стан, стадія біоперетворень);
- додаткові підходи: дохідний (дисконтовані грошові потоки від молока/приплоду/врожаю) або витратний (відновна вартість з урахуванням зносу/біологічного стану).

Спосіб надходження безпосередньо впливає на початкову оцінку: придбання - за фактичними витратами; безоплатне отримання та біоперетворення - за справедливою вартістю; обміни й внески до статутного капіталу - за справедливою вартістю на дату операції (з урахуванням грошових різниць) – табл. 2.10.

Оцінювання біологічних активів на підприємстві здійснюється з урахуванням принципів достовірності, справедливості та об'єктивності, визначених НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Вибір методу оцінки залежить від характеру активу, стадії біологічного перетворення та способу його надходження у господарство. Підприємство практикує комплексний підхід, який поєднує справедливую вартість, коли існує активний ринок (зернові, приплід ВРХ, посіви культур), і первісну (виробничу) собівартість, коли ринкові орієнтири відсутні або недостовірні.

Таблиця 2.10

Особливості оцінки біологічних активів залежно від способу їх отримання

Спосіб надходження	Первісна оцінка
Придбання за плату	Фактичні витрати (первісна вартість): ціна придбання, мито/збори, доставка, страхування, інші витрати до стану придатності.
Безоплатне отримання	Справедлива вартість на дату отримання (мінус витрати на доведення до стану використання).
Внесок до статутного капіталу	Справедлива вартість, погоджена засновниками (за наявності - підтверджена оцінкою/ринком).
Переведення з поточних у довгострокові	Справедлива вартість на дату переведення (мінус очікувані витрати на продаж).
Обмін на подібний актив	Справедлива вартість переданого активу; різниця - у фінрезультат (якщо є).
Обмін на неподібний актив	Справедлива вартість переданого активу, збільшена/зменшена на суму грошової доплати.
Отримання внаслідок біологічних перетворень (приплід, приріст, урожай)	Справедлива вартість отриманих активів (мінус очікувані витрати на продаж) на дату виникнення.

Особливу увагу приділено оцінці біологічних активів, що надходять різними шляхами - від придбання за плату чи безоплатного отримання до формування внаслідок біологічних перетворень. Кожен із цих способів має власну методику визначення вартості, документальне підтвердження та бухгалтерські наслідки. Зведену характеристику таких підходів подано у табл. 2.11, де систематизовано напрями надходження біологічних активів, способи їх оцінювання, типові документи та приклади бухгалтерських проведення, що використовуються на підприємстві.

У системі обліку на підприємстві застосовується диференційований підхід до оцінювання біологічних активів залежно від їх виду та виробничого циклу. Для молочного стада, що належить до довгострокових біологічних активів, ключовим є правильне відображення моменту переведення телиць до основного стада за справедливою вартістю на дату переведення. Подальша оцінка здійснюється через біологічну трансформацію, тобто у процесі отримання молока, приплоду та приросту маси, що формує дохідну частину діяльності тваринницького підрозділу.

Таблиця 2.11

Застосування політики оцінки та надходження біологічних активів на підприємстві

Джерело надходження	Типові об'єкти на підприємстві	Первісна оцінка (підхід)	Первинний облік
Придбання за плату	Нетелі/ремонтний молодняк ВРХ; насіння пшениці, гречки; племінні телиці	Первісна вартість (ціна + доставка + ветконтроль тощо)	Договір, накладна, ТТН; ПБАСГ-10 (зваж.), ПБАСГ-11 (приріст)
Безоплатне отримання (грант/дарування)	Племінні телиці, молодняк, насіння сидератів	Справедлива вартість на дату отримання	Акт приймання; внутр. наказ; довідка-оцінка
Внесок до статутного капіталу	Дійні корови, техніка для заготівлі кормів, багаторічні трави (права користування насадженнями)	Справедлива вартість, погоджена засновниками	Рішення засновників, акт прийм.-передачі
Переведення з поточних у довгострокові	Переведення телиць у основне стадо; багаторічні трави, що досягли продуктивності	Справедлива вартість на дату переведення	ПБАСГ-9 (переведення тварин), внутр. акт по рослинництву
Обмін на подібний актив	Обмін нетелей на нетелей іншої лінії, насіння на насіння іншого сорту	Справедлива вартість переданого активу	Договір міні, акт звірки, зважування
Обмін на неподібний актив	Молодняк ВРХ ↔ насіння/комбікорми; зерно ↔ телиці	Справедлива вартість переданого +/- грошова доплата	Договір міні, видаткові/прихідні документи
Біологічні перетворення: приплід	Приплід ВРХ (молочне скотарство), птахівництво	Справедлива вартість приплоду (мінус витрати на продаж)	ПБАСГ-3, ПБАСГ-12, ПБАСГ-13
Біологічні перетворення: приріст живої маси	Молодняк ВРХ на відгодівлі	Справедлива вартість приросту (за результатами зважувань)	ПБАСГ-10, ПБАСГ-11, ПБАСГ-12
Біологічні перетворення: посіви	Пшениця, кукурудза, соняшник, гречка	Справедлива вартість посівів на дату визнання	ПБАСГ-1 (оприбутк.), ПБАСГ-2 (списання на жнива)

Для посівів у рослинництві, які належать до поточних біологічних активів, справедлива вартість визначається з урахуванням стану культур, прогнозованої урожайності, ринкових цін та очікуваних витрат на збут. На

момент початку жнив їх вартість переносять на виробничі витрати, що забезпечує коректне формування собівартості продукції.

У разі отримання приплоду або приросту живої маси обов'язковим є проведення зважувань і оформлення первинних документів ПБАСГ-3, ПБАСГ-10, ПБАСГ-11, ПБАСГ-12, ПБАСГ-13, що гарантує достовірність кількісного й вартісного обліку. Якщо ж визначити справедливую вартість об'єктивно неможливо через відсутність активного ринку або релевантних даних, підприємство тимчасово використовує первісну (виробничу) собівартість до моменту отримання достатньої інформації для переходу на справедливую оцінку.

Такий підхід забезпечує послідовність, прозорість і достовірність відображення вартості біологічних активів у фінансовій звітності підприємства, що відповідає вимогам національних та міжнародних стандартів обліку.

На підприємстві придбання довгострокових біологічних активів здійснюється переважно для оновлення молочного стада, розширення генетичного потенціалу ВРХ та підтримки відтворювального процесу. До таких активів належать корови основного стада, нетелі племінних ліній, а також багаторічні насадження кормових культур, що використовуються понад один рік. Первісна вартість довгострокових біологічних активів формується з урахуванням фактичних витрат, пов'язаних із їх придбанням, доставкою, страхуванням та приведенням до стану, придатного для використання.

Відповідно до облікової політики підприємства, тварини визнаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а після введення в експлуатацію - на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи». Узагальнена типова кореспонденція рахунків із прикладами первинних документів для операцій придбання довгострокових біологічних активів на підприємстві наведена в табл. 2.12. Таким чином, система бухгалтерських записів на підприємстві забезпечує послідовне відображення всіх етапів формування вартості довгострокових біологічних активів - від моменту авансування постачальника до введення тварин у експлуатацію. Це дає змогу не лише відобразити фактичні

витрати, а й забезпечити контроль за ефективністю інвестицій у тваринництво, що має вирішальне значення для підтримання фінансової стійкості підприємства.

Таблиця 2.12

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку придбання довгострокових біологічних активів на підприємстві

Зміст господарської операції	Первинні документи	Дебет	Кредит
Перераховано аванс постачальнику за придбаних нетелей української червоно-рябої молочної породи	Платіжне доручення, виписка банку	371	311
Відображено податковий кредит із ПДВ за авансом	Податкова накладна	641	644
Отримано рахунок за транспортні послуги з перевезення тварин з племзаводу до ферми «Харенки»	Товарно-транспортна накладна, акт наданих послуг	152	631
Відображено податковий кредит із ПДВ за послугами перевізника	Податкова накладна	644	631
Сплачено перевізнику вартість транспортних послуг	Платіжне доручення, виписка банку	631	311
Відображено витрати на придбання тварин (ціна придбання, транспортування, ветконтроль)	Договір купівлі-продажу, ТТН, ветеринарне свідоцтво	155	631
Оприбутковано тварин до складу довгострокових біологічних активів (основного стада ферми «Михайлики»)	ДБАСГ-1, бухгалтерська довідка	164	155
Введено тварин в експлуатацію — переведено до складу продуктивного стада	Акт переведення тварин, наказ керівника	163	164
Відображено суму витрат, пов'язаних із доведенням тварин до стану продуктивності (догляд, адаптація, вакцинація)	Акт виконаних робіт, бухгалтерська довідка	16	23
Визнано справедливую вартість стада після адаптації згідно з НП(С)БО 30	Акт оцінки біологічних активів	16	746 / 975*

У системі бухгалтерського обліку підприємства поточні біологічні активи охоплюють посіви сільськогосподарських культур, приплід тварин, молодняк, приріст живої маси та рибні ресурси ставкового господарства. Їх визнання у бухгалтерському обліку здійснюється в момент отримання контролю над активом або завершення етапу біологічної трансформації (наприклад, поява приплоду, сходи культур, вилов малька).

Типові бухгалтерські проведення щодо оприбуткування поточних біологічних активів на підприємстві наведено у табл. 2.13. Таким чином, організація обліку поточних біологічних активів на підприємстві базується на поєднанні виробничого контролю (через первинні акти і зважування) та фінансового контролю (через точну реєстрацію операцій у бухгалтерських рахунках). Це забезпечує прозорість оцінки, своєчасне формування витрат і достовірне відображення результатів біологічної трансформації у фінансовій звітності підприємства.

Таблиця 2.13

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку оприбуткування поточних біологічних активів на підприємстві

Зміст господарської операції	Первинні документи	Дебет	Кредит
Придбання за кошти на умовах часткової передоплати			
Перераховано аванс за насіння сої, закуплене для відділку «Ковердина Балка»	Виписка банку, ВКО	371	311
Відображено податковий кредит із ПДВ (із суми передоплати)	Податкова накладна	641/ ПДВ	644
Оприбутковано поточні біоактиви рослинництва (насіння, садивний матеріал)	Товарно-транспортна накладна, акт приймання	213	631
Відображено податковий кредит із ПДВ у частині неоплаченої вартості	Податкова накладна	641/ ПДВ	631
Закрито розрахунки з ПДВ у частині оплаченої вартості	Податкова накладна	644	631
Проведено взаємозалік заборгованостей за передоплатою	Бухгалтерська довідка	631	371
Придбання за кошти на умовах подальшої оплати			
Оприбутковано поточні біоактиви — молодняк ВРХ, отриманий від племінного господарства	Накладна, акт приймання-передачі тварин	213	631
Відображено податковий кредит із ПДВ за отриманими біоактивами	Податкова накладна	641/ ПДВ	644
Відображено вартість послуг доставки (перевезення тварин або транспортування насіння)	ТТН, акт наданих послуг	213	631, 685
Відображено податковий кредит за послугами доставки	Податкова накладна	644/ ПДВ	631, 685
Перераховано кошти постачальнику: — за біоактиви — за доставку	Виписка банку, ВКО	631 631, 685	311, 301 311, 301

На підприємстві значна частка поточних біологічних активів формується в результаті власної господарської діяльності - у процесах вирощування рослинницької продукції, відтворення тварин та ведення ставкового господарства. Такі активи визнаються в обліку на момент виникнення контролю над результатом біологічної трансформації, тобто у момент появи приплоду, проростання культур чи вилову малька.

Оцінка надходження поточних біоактивів власного виробництва проводиться за справедливою вартістю, зменшеною на витрати на місці продажу, або - у разі неможливості достовірного визначення - за виробничою (первісною) собівартістю. Якщо фактичні витрати перевищують справедливу вартість, різниця визнається витратами періоду, а якщо справедлива вартість перевищує витрати - підприємство відображає дохід від біологічних перетворень. У виробничих підрозділах підприємства облік здійснюється окремо за галузями. У тваринництві - це приплід ВРХ, поросят, молодняк птиці, у рослинництві - посіви зернових і технічних культур. Типовий порядок відображення таких операцій у бухгалтерському обліку підприємства наведено в табл. 2.14.

Таким чином, облік власних поточних біологічних активів на підприємстві відображає повний цикл їх трансформації — від моменту біологічного виникнення (приплід, сходи, вилов малька) до переходу в товарну або виробничу форму. Така система дозволяє забезпечити прозорість обліку, точність оцінки та достовірність фінансових результатів біологічних процесів підприємства.

Реалізація поточних біологічних активів на підприємстві здійснюється як у межах внутрішнього обороту (передача у переробку або іншим підрозділам), так і через зовнішні продажі готової біопродукції - зерна, приплоду, молока, молодняку, кормів, а також продукції ставкового господарства. Усі операції з реалізації документально підтверджуються накладними, актами приймання-передачі, товарно-транспортними накладними та податковими накладними.

Бухгалтерський облік таких операцій ведеться відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», з відображенням доходів за кредитом рахунка 701, а собівартості - за дебетом рахунка 901.

Таблиця 2.14

Порядок відображення в обліку надходження поточних біологічних активів з власного виробництва на підприємстві

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Первісне визнання приплоду тварин, які оцінюються за справедливою вартістю (на суму справедливої вартості)	212	23
Різниця між справедливою вартістю та витратами на утримання:		
– якщо витрати перевищують справедливую вартість	940	23
– якщо справедлива вартість перевищує витрати	23	710
Первісне визнання приплоду тварин, які оцінюються за трансфертною (внутрішньогосподарською) ціною	213	23
Первісне визнання поточних біологічних активів рослинництва (посівів пшениці, кукурудзи, сої) за справедливою вартістю	211	23
Різниця між справедливою вартістю посівів і витратами на вирощування:		
– якщо витрати перевищують справедливую вартість	940	23
– якщо справедлива вартість перевищує витрати	23	710
Проведено додаткові витрати на подальшу біологічну трансформацію (підживлення, обробіток, догляд) або перед збиранням урожаю	23	211
Вибраковка тварин з основного стада і переведення на відгодівлю: – якщо оцінювались за справедливою вартістю	212	163
Вибраковка тварин, які оцінювались за первісною вартістю:		
– на суму зносу	134	164
– на суму залишкової вартості із зарахуванням до поточних біоактивів (за первісною вартістю)	213	164
Переведення тварин за справедливою вартістю, якщо: – справедлива вартість > залишкової	212	164
– залишкова вартість > справедливої	940	212
Відображено дохід від перевищення справедливої вартості над залишковою	212	710

Відповідні типові бухгалтерські проведення, адаптовані під діяльність підприємства, подано в табл. 2.15.

Формування звітності на підприємстві є логічним завершенням системи бухгалтерського обліку та важливим інструментом контролю за ефективністю використання біологічних активів. Порядок складання фінансової звітності регулюється Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433) та П(С)БО 1–30.

Таблиця 2.15

Облік операцій з реалізації поточних біологічних активів на підприємстві

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списано собівартість реалізованих поточних біологічних активів:		
– продукції рослинництва (зерно, кукурудза, соя, соняшник)	901	211
– продукції тваринництва (приплід, молоко, молодняк ВРХ)	901	212, 213
– продукції ставкового господарства (риба, мальки)	901	213
Відображено дохід від реалізації поточних біологічних активів (зовнішнім покупцям або внутрішнім переробним підрозділам)	361	701
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ за операцією реалізації	701	641

Інформація про наявність, рух і оцінку біологічних активів тваринництва та рослинництва відображається у різних формах звітності, що забезпечує її аналітичну узгодженість та прозорість для внутрішніх і зовнішніх користувачів – табл. 2.16.

Таблиця 2.16

Відображення інформації про біологічні активи у фінансовій звітності підприємства

Форма звітності	Розділ	Зміст інформації
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	I «Необоротні активи»	Рядок 1020 «Довгострокові біологічні активи» – відображається вартість основного стада молочної худоби, багаторічних насаджень і довгострокових біооб'єктів.
	II «Оборотні активи»	«Поточні біологічні активи» – посіви зернових, кормових культур, приплід, молодняк, риба у ставках.
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)	I «Фінансові результати»	2122 – «Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції»; 2182 – «Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції».
Звіт про рух грошових коштів	I – II «Рух коштів у результаті операційної діяльності»	Рядок 3550 – «Зменшення (збільшення) оборотних активів» унаслідок біологічних перетворень.
Примітки до фінансової звітності	Розділ XIV «Біологічні активи»	Рядки 1410–1430 – інформація про довгострокові та поточні біологічні активи в розрізі видів і оцінок.
	XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації»	Рядки 1500–1540 – розшифровка результатів по рослинництву, тваринництву, переробці.

Для підприємства, яке поєднує рослинництво, тваринництво, ставкове господарство та власну переробку, фінансова звітність відіграє роль ключового джерела інформації для управління рентабельністю і визначення біологічної трансформації активів. Вона доповнюється державною статистичною звітністю, що узагальнює показники виробництва, витрат і трудових ресурсів – табл. 2.17.

Таблиця 2.17

Структура оновленої статистичної звітності (форма № 50-сг) і її зв'язок з біологічними активами

Розділ	Зміст	Зв'язок із біологічними активами
Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції і послуг	Відображає обсяги виробництва і реалізації продукції рослинництва, тваринництва, рибництва.	Визначає фізичні обсяги продукції, що є результатом біологічних перетворень – урожай зерна, молоко, приплід, риба.
Витрати на основне виробництво	Містить дані про прямі витрати в рослинництві й тваринництві.	Відображає вартісні параметри біологічних активів – насіння, корми, витрати на утримання стада, догляд за посівами.
Купівля матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб	Наводяться обсяги і вартість засобів виробництва – палива, добрив, кормів, техніки.	Впливає на оцінку первісної вартості біологічних активів і формування собівартості продукції.

Крім форми № 50-сг, підприємство подає звітність № 24-сг «Стан тваринництва» (місячна і річна), що відображає поголів'я ВРХ, продуктивність корів, рух приплоду, наявність кормів і результати племінної роботи. Такі звіти формуються на підставі даних Книги обліку руху тварин та птиці (форма ПБАСГ-12), Звітів про рух поголів'я (ПБАСГ-13) та відомостей зважування (ПБАСГ-10).

Звітність - фінансова та статистична - є не лише підсумковим етапом бухгалтерського обліку, а й важливим елементом управління біологічними активами підприємства. Вона забезпечує комплексне висвітлення фінансово-виробничої діяльності, відображає результати біологічних трансформацій, рівень ефективності галузей і ступінь використання ресурсів.

2.3. Податкові аспекти обліку біологічних активів

Податковий облік біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах має специфічний характер, зумовлений поєднанням облікових, виробничих та екологічних чинників. Підприємство зареєстроване як суб'єкт господарювання ще у 1996 році та перебуває на обліку в органах Державної податкової служби України, здійснює діяльність у межах чинного податкового законодавства. Підприємство мало статус платника ПДВ з 1999 року, і використовувало спеціальний режим оподаткування ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників до його скасування 1 січня 2017 року.

Втрата чинності спеціального режиму зумовила перехід підприємства на спрощену систему оподаткування, що потребувало перегляду методики податкового обліку біологічних активів, зокрема механізму формування податкового кредиту та зобов'язань з ПДВ. У системі оподаткування ПП підприємства зберігається принцип цільового використання податкових пільг і аграрних дотацій, передбачених Податковим кодексом України, що сприяє розвитку тваринництва, рослинництва та ставкового господарства.

Податковий облік біологічних активів у підприємстві спрямований на забезпечення узгодженості між бухгалтерськими оцінками (справедлива або первісна вартість) і податковими зобов'язаннями, що виникають при реалізації сільськогосподарської продукції, приплоду, насіння, кормів та іншої біопродукції. Усі розрахунки з бюджетом ведуться відповідно до принципів достовірності, документальної підтвердженості та своєчасності відображення податкових подій.

Підприємство застосовує спрощену систему оподаткування IV групи, що призначена для сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка доходу від реалізації власновирощеної сільськогосподарської продукції перевищує 75 % загального доходу. Це дозволяє підприємству сплачувати єдиний податок з 1 гектара сільськогосподарських угідь, замість податку на прибуток, що спрощує

податковий облік і знижує навантаження на фінансові ресурси. Розрахунок податкових зобов'язань здійснюється щорічно на основі нормативної грошової оцінки землі з урахуванням коригувальних коефіцієнтів.

Ведення обліку біологічних активів у межах IV групи спрощеної системи має прикладне значення для формування бази оподаткування, оскільки дані бухгалтерського обліку слугують основою для розрахунку доходів, підтвердження статусу сільгоспвиробника та визначення частки власної продукції. Особливої уваги потребує документальне підтвердження походження біологічних активів - насіння, приплоду, кормів, молока чи продукції забою, - оскільки ці дані враховуються при розрахунках із податковими органами та при отриманні бюджетних дотацій.

Щодо податку на додану вартість, підприємство є зареєстрованим платником ПДВ, що дає змогу формувати податковий кредит і податкові зобов'язання відповідно до операцій із біологічними активами. Оподаткуванню підлягають операції з постачання сільськогосподарської продукції власного виробництва, тоді як придбання засобів виробництва, кормів, ветеринарних препаратів та технічних послуг формує податковий кредит.

Таким чином, податкова модель підприємства поєднує єдиний податок IV групи та ПДВ-облік, що забезпечує баланс між фіскальною дисципліною, економічною ефективністю та можливістю спрямування зекономлених коштів на оновлення основних засобів і розвиток біологічних активів. Такий підхід дозволяє підтримувати стабільність фінансових результатів і підвищувати конкурентоспроможність підприємства на аграрному ринку.

На сьогодні в Україні діють дві базові ставки ПДВ, що застосовуються до операцій із сільськогосподарською продукцією: 20 % та 14 %, які диференціюються залежно від кодів УКТЗЕД. Відповідно до змін у податковому законодавстві, 20 % ставка ПДВ застосовується до операцій постачання та ввезення на митну територію України продукції тваринництва і окремих культур рослинництва, а 14 % ставка - до основних зернових та

олійних культур, які становлять основу аграрного експорту. Ці норми спрямовані на забезпечення податкової рівноваги у ланцюгу постачання - від виробника сировини до переробного підприємства, а також на запобігання необґрунтованому зростанню цін на продукти харчування. При цьому, перехід на ставку 20 % супроводжується особливими правилами обліку, пов'язаними з датою виникнення першої події - постачання або передоплати. Якщо така подія відбулася до набрання чинності законом, перерахунок ставок не здійснюється; якщо після - податкові зобов'язання формуються вже за новими правилами.

Таблиця 2.18

Диференціація ставок ПДВ для операцій з біологічними активами та сільськогосподарською продукцією

Група продукції	Коди УКТЗЕД	Ставка ПДВ	Характеристика операцій
Продукція тваринництва та частина культур рослинництва	0102 (велика рогата худоба, жива); 0103 (свині, живі); 0104 10 (вівці, живі); 0401 (молоко незбиране); 1002 (жито); 1004 (овес); 1204 00 (насіння льону); 1207 (інші олійні культури); 1212 91 (цукрові буряки)	20 %	Застосовується при постачанні та імпорті на митну територію України; базою є договірна (ринкова) вартість продукції
Основні зернові та олійні культури	1001 (пшениця, меслин); 1003 (ячмінь); 1005 (кукурудза); 1201 (соєві боби); 1205 (насіння ріпаку або свиріпи); 1206 00 (насіння соняшнику)	14 %	Застосовується при реалізації продукції рослинництва на внутрішньому ринку та при експорті з нульовою ставкою ПДВ
Біологічні активи, отримані в результаті біологічних перетворень (приплід, урожай, приріст живої маси)	-	Не є об'єктом оподаткування	Відображаються в складі власновирощеної продукції; враховуються при підтвердженні статусу сільгоспвиробника
Послуги з вирощування, догляду, зберігання, транспортування	-	20 %	Підлягають оподаткуванню в загальному порядку; формують податковий кредит у підприємства

Впровадження єдиної ставки 20 % відбувається з урахуванням таких умов:

- якщо перша подія (поставка чи передоплата) відбулася до набрання чинності законом - перерахунок не проводиться;
- при поверненні авансу чи товарів після змін ставка залишається 14 %, якщо перша подія мала місце раніше;
- при збільшенні вартості або кількості товарів після набрання чинності законом коригування проводиться вже за ставкою 20 %.

Таким чином, 20 % ставка ПДВ застосовується лише до операцій, податкові зобов'язання за якими виникли після дати введення нового закону, тоді як податковий кредит, сформований раніше, зберігається у розмірі, нарахованому до змін.

У зв'язку з цим постає необхідність удосконалення підходів до податкового обліку біологічних активів, які поєднують специфіку сільськогосподарського виробництва з динамікою податкового законодавства.

З метою підвищення достовірності звітності та зниження податкових ризиків запропоновано модель внутрішньогосподарського податкового контролю, що інтегрує дані бухгалтерських реєстрів із податковими реєстрами ПДВ.

Такий підхід забезпечує єдність фінансової, виробничої та податкової інформації, дозволяє автоматизовано відстежувати оподатковувані операції за видами біологічних активів, фазами виробничого циклу та застосованими ставками ПДВ (14 %, 20 %).

Авторська форма «BioTax Monitor» - табл. 2.18 – призначена для забезпечення взаємозв'язку між первинними документами, бухгалтерськими рахунками та податковими реєстрами ПДВ з метою оперативного моніторингу податкових різниць і своєчасного коригування облікових даних. Вона інтегрує інформаційні потоки між виробничими підрозділами, бухгалтерією та податковою службою підприємства, дозволяючи здійснювати контроль у

реальному часі.

Таблиця 2.19

Модель внутрішньогосподарського податкового контролю за операціями з біологічними активами

Етап контролю	Інформаційна база	Контрольні показники	Інструменти та документи	Результат для управління
1. Первинна фіксація операцій	Акти ПБАСГ, накладні, акти списання, звіти про рух худоби та посівів	Кількість, маса, справедлива вартість біоактивів	Журнали обліку, електронні форми ПБАСГ	Визначення бази оподаткування та фактичного обсягу продукції
2. Відображення у бухгалтерському обліку	Рахунки 21, 16, 107, 108	Вартісна оцінка активів, доходи від первісного визнання	Меморіальні ордери, відомості оборотів	Формування облікової бази для нарахування ПДВ
3. Формування податкових реєстрів	Реєстр податкових накладних, декларація з ПДВ	Податковий кредит, податкові зобов'язання	ЄРПН, внутрішні реєстри ПДВ	Порівняння даних бухгалтерського та податкового обліку
4. Внутрішньогосподарський аналіз	Зведені звіти, аналітичні таблиці, баланс	Відхилення між обліковими і податковими даними, вплив на прибуток	Електронна таблиця «BioTax Monitor» (авторська форма)	Виявлення податкових різниць і контроль фінансового результату
5. Управлінське рішення	Аналітичні записки, внутрішній аудит	Коригування собівартості, оптимізація ПДВ	Протоколи внутрішнього контролю	Підвищення достовірності звітності та мінімізація ризиків

Форма включає п'ять взаємопов'язаних блоків, що забезпечують повноту облікової інформації:

1. Ідентифікаційний блок містить дані про дату, підрозділ, вид біологічного активу та його код УКТЗЕД, що дає змогу однозначно ідентифікувати операцію.

2. Обліковий блок узагальнює кількісні та вартісні показники, рахунок обліку й ставку ПДВ для відображення у фінансових регістрах.

3. Податковий блок відображає реквізити податкових накладних (номер,

дата, сума зобов'язань або кредиту), формуючи основу для звірки з декларацією ПДВ.

4. Аналітичний блок фіксує розбіжності між бухгалтерськими та податковими даними та подає коротке пояснення їх причин.

5. Контрольний висновок містить рішення про необхідність коригування показників, підтверджене підписами відповідального бухгалтера та керівника підприємства.

Узагальнено, запропонована модель внутрішньогосподарського податкового контролю «BioTax Monitor» є дієвим інструментом аналітичного управління сільськогосподарським підприємством. Вона забезпечує достовірність облікових даних, узгоджує фінансову та податкову інформацію, а також створює підґрунтя для прогнозування податкового навантаження за видами біологічних активів, сприяючи підвищенню фінансової прозорості й ефективності управлінських рішень.

Запровадження єдиної 20 % ставки ПДВ для окремих категорій сільськогосподарської продукції має на меті усунути податкові диспропорції, що існували між виробниками та переробниками, і стабілізувати ціни на агропродукцію. Для підприємств, це означає не лише зміну облікових підходів до визначення податкових зобов'язань, а й підвищення прозорості у відображенні результатів діяльності. Уніфікація ставок сприятиме спрощенню обліку біологічних активів, гармонізації бухгалтерської і податкової звітності та підвищенню фінансової стійкості аграрного сектора.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту біологічних активів

Аудит біологічних активів посідає важливе місце у системі фінансового контролю підприємства, оскільки забезпечує достовірність інформації про стан, рух і оцінку живих організмів, що беруть участь у сільськогосподарському виробництві. Його значення полягає у перевірці правильності визнання, класифікації, оцінки та відображення біоактивів у бухгалтерському обліку відповідно до чинних нормативних вимог. Саме аудит дозволяє встановити, чи відповідають облікові дані реальним показникам біологічного зростання, продуктивності та якості активів, а також оцінити вплив цих показників на фінансові результати підприємства.

Метою аудиту біологічних активів є формування обґрунтованого висновку щодо достовірності їх відображення у фінансовій звітності, підтвердження фактичного існування, належності підприємству та правильності оцінки за справедливою вартістю.

Аудит спрямований на перевірку того, що всі біологічні активи реально існують, належним чином ідентифіковані, повністю включені до обліку та відображають реальну економічну вигоду, яку підприємство очікує отримати від їх використання.

Наукове значення мети аудиту полягає у забезпеченні об'єктивної оцінки вартості біоактивів як специфічного об'єкта контролю, який поєднує елементи живої природи та фінансових показників.

У цьому контексті аудит біоактивів виконує подвійну функцію: з одного боку - гарантує достовірність інформації для інвесторів, кредиторів та державних органів, а з іншого - формує базу для управлінських рішень щодо

оптимізації виробничих процесів і прогнозування майбутніх економічних результатів.

Ключові аспекти досягнення мети охоплюють перевірку чотирьох взаємопов'язаних тверджень:

1. Оцінка (Valuation): визначення правильності розрахунку справедливої вартості біоактивів за вирахуванням витрат на продаж. Це найскладніший елемент аудиту, адже оцінка базується на прогнозах майбутніх врожаїв, ринкових цінах, прирості маси тварин і сезонних коливаннях, що потребує від аудитора критичного аналізу припущень і методів.

2. Існування (Existence): підтвердження фактичної наявності тварин, рослин або посівів шляхом огляду, інвентаризації чи використання аналітичних процедур.

3. Повнота (Completeness): перевірка, що всі наявні біоактиви, у тому числі новонароджені тварини чи нові посіви, включені до обліку й відображені у звітності.

4. Права (Rights): підтвердження законних прав підприємства на біоактиви, особливо у випадках використання орендованих земельних ділянок або спільної діяльності.

Головним ризиком при аудиті біологічних активів є суб'єктивність оцінки їх справедливої вартості, що потребує застосування професійного судження аудитора, глибоких знань специфіки сільськогосподарського виробництва та залучення незалежних джерел інформації для перевірки розрахунків. Саме на основі цих принципів формується методика аудиту, яка охоплює низку взаємопов'язаних завдань, поданих у табл. 3.1.

Наведена структура завдань демонструє, що аудит біологічних активів охоплює не лише перевірку фактів господарської діяльності, а й аналітичну оцінку ефективності управління ними. Його практичне значення полягає у виявленні потенційних викривлень, запобіганні фінансовим ризикам і підвищенні достовірності звітності.

Таблиця 3.1

Завдання аудиту біологічних активів у системі фінансового контролю підприємства

Напрямок аудиту	Зміст завдання	Очікуваний результат перевірки
1. Визнання та класифікація	Перевірка відповідності обліку біоактивів вимогам П(С)БО 30 або МСБО 41, правильність поділу на поточні та довгострокові.	Підтвердження обґрунтованості класифікації, коректність відображення в балансі.
2. Первинна документація	Аналіз достовірності актів на оприбуткування, вибуття, інвентаризаційних описів, зоотехнічних та агрономічних звітів.	Встановлення реальності господарських операцій, наявності належних підтвердних документів.
3. Оцінка за справедливою вартістю	Перевірка правильності визначення справедливої або первісної вартості з урахуванням ринкових цін, біологічних циклів і витрат на продаж.	Забезпечення достовірності вартості активів, мінімізація ризику суб'єктивності оцінки.
4. Аналітичний облік	Контроль ведення аналітики за видами тварин, культур, біогрупами, віковими категоріями.	Підвищення прозорості облікових даних і можливості їх управлінського використання.
5. Доходи і витрати	Перевірка повноти відображення доходів і витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями, вирощуванням, збором урожаю.	Забезпечення достовірності фінансових результатів діяльності підприємства.
6. Внутрішній контроль	Аналіз системи внутрішнього контролю за збереженням, відтворенням і використанням біоактивів.	Виявлення слабких місць, підвищення рівня управління ризиками.
7. Аудиторський висновок	Формування професійного судження про достовірність звітності, з урахуванням ризиків викривлень і аналітичних висновків.	Надання обґрунтованого аудиторського висновку, що підвищує довіру до звітності підприємства.

Комплексність підходу забезпечує формування цілісної системи контролю біоактивів, що поєднує бухгалтерські, аналітичні й управлінські інструменти, створюючи надійну основу для прийняття економічно обґрунтованих рішень у сільськогосподарському секторі.

Після визначення завдань аудиту логічним продовженням є розгляд його структурних елементів, які забезпечують практичну реалізацію аудиторських процедур у галузі тваринництва. Узагальнено основні елементи аудиту біологічних активів тваринництва подано в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Елементи аудиту біологічних активів тваринництва

Елемент аудиту	Характеристика змісту
Об'єкт аудиту	Групи біологічних активів тваринництва (молодняк, продуктивна та робоча худоба, дорослі тварини, що вибраковуюються), їх первісна та справедлива вартість; правильність документального оформлення операцій з надходження, вибуття та біологічних перетворень; достовірність аналітичного і синтетичного обліку; реальність відображення у фінансовій звітності та показниках ефективності використання біоактивів.
Суб'єкти аудиту	Завідувачі ферм, головні зоотехніки, ветеринари, економісти, бухгалтери, аудиторів, а також інші посадові особи, служби та підрозділи, які здійснюють контрольні дії щодо поточних біологічних активів відповідно до своїх функцій і посадових інструкцій.
Методи аудиту	1. Документальний контроль - перевірка формальна, арифметична, логічна, нормативно-правова; аналіз кореспонденції рахунків; зустрічна та хронологічна перевірка; контрольне порівняння даних кількісно-сумового обліку. 2. Фактичний контроль - інвентаризація тварин, обстеження господарств, лабораторний аналіз, контрольний запуск сировини у виробництво, хронометраж робочого часу, логічне дослідження операцій.

Елементи аудиту біологічних активів тваринництва утворюють цілісну систему контролю, яка поєднує об'єктну, суб'єктну та методичну складові. Такий підхід дозволяє забезпечити повноту перевірки не лише бухгалтерських даних, а й фактичного стану стада, умов утримання, результативності виробництва та збереження майна. Поєднання документальних і фактичних методів створює передумови для підвищення достовірності оцінки справедливої вартості, а також сприяє зміцненню внутрішнього контролю і підвищенню прозорості господарських процесів у тваринницьких підрозділах підприємства.

Нормативно-правове забезпечення аудиту біологічних активів є фундаментом, який визначає єдність методології, узгодженість процедур та достовірність результатів перевірки. У сфері сільськогосподарського виробництва, де об'єкти аудиту мають специфічний природний і економічний характер, роль нормативної бази особливо важлива. Вона забезпечує однакове трактування понять «біологічний актив», «справедлива вартість», «біологічне

перетворення», а також уніфікує правила документального оформлення, обліку й звітності.

Завдяки нормативно-інформаційному забезпеченню аудитор може:

- перевірити законність і достовірність ведення обліку біоактивів;
- забезпечити методичну узгодженість між первинними документами, аналітичними рахунками та фінансовими звітами;
- застосувати єдині критерії оцінки та порівняння показників у процесі аудиту;
- сформулювати обґрунтований висновок, який відповідає вимогам національних і міжнародних стандартів.

Для забезпечення таких завдань аудитор у своїй діяльності керується системою нормативних документів, перелік яких наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Використання нормативних документів у процесі аудиту біологічних активів

Нормативний документ	Зміст регулювання	Сфера застосування в аудиті біологічних активів
1	2	3
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Визначає загальні принципи обліку, складання та подання звітності.	Перевірка дотримання законодавчих вимог, визначення меж відповідальності підприємства.
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Встановлює правила оформлення, перевірки та зберігання первинних документів.	Оцінка достовірності первинних документів щодо руху біоактивів, перевірка підписів і реквізитів.
План рахунків бухгалтерського обліку	Регламентує структуру рахунків і відображення господарських операцій.	Контроль правильності віднесення операцій із біоактивами на відповідні рахунки (152, 155, 21, 23, 79 тощо).
Інструкція про застосування Плану рахунків	Пояснює порядок ведення аналітичного обліку.	Перевірка ведення обліку за аналітичними групами: види тварин, стадії вирощування, біогрупи.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів	Визначають правила оцінки, обліку та розкриття інформації про біоактиви.	Перевірка правильності застосування методів оцінки за справедливою вартістю та відображення у звітності.

Продовж. табл. 3.3

1	2	3
Методичні рекомендації щодо спеціалізованих форм документів	Надають зразки форм первинного обліку рослинництва і тваринництва.	Перевірка відповідності застосованих документів типовим формам; оцінка повноти облікової інформації.
НП(С)БО 9 «Запаси»	Визначає порядок оцінки запасів, у тому числі сільськогосподарської продукції.	Перевірка правильності формування собівартості продукції, отриманої від біоактивів.
НП(С)БО 30 «Біологічні активи»	Регламентує порядок визнання, оцінки, обліку та звітності біоактивів.	Ключовий стандарт для аудиту: використовується при оцінці справедливої вартості, перевірці класифікації активів.
МСБО 41 «Сільське господарство»	Визначає міжнародні підходи до оцінки та розкриття інформації про біоактиви.	Застосовується для порівняння із національною практикою, перевірки трансформаційних коригувань при МСФЗ-звітності.

Сукупність наведених документів утворює нормативно-методичний каркас аудиту біологічних активів, який забезпечує його легітимність, системність і відповідність міжнародним стандартам. Використання цих джерел дає змогу аудитору оцінити не лише формальну правильність обліку, а й якість управлінської інформації, необхідної для прийняття рішень щодо ефективності використання біоактивів у сільськогосподарському підприємстві.

Нормативно-інформаційна база аудиту біологічних активів охоплює не лише документи бухгалтерського обліку, а й законодавчі акти, що регламентують аудиторську діяльність. Це важливо, адже результати перевірки біоактивів мають не лише обліково-аналітичне, а й контрольнo-гарантійне значення - вони підтверджують достовірність фінансової звітності, формують довіру інвесторів, кредиторів та державних органів.

В Україні правові засади аудиторської діяльності визначені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII, який гармонізований із директивами ЄС та

Міжнародними стандартами аудиту (МСА). Для аудиту біологічних активів ключове значення мають стандарти, представлені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Нормативно-правові акти з аудиторської діяльності, застосовні при аудиті біологічних активів

Нормативний акт / стандарт	Зміст регулювання	Сфера застосування у аудиті біоактивів
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII	Визначає правові засади здійснення аудиту, права й обов'язки аудиторів, вимоги до звітності.	Загальна правова база для проведення аудиту біоактивів у межах перевірки фінансової звітності підприємства.
МСА 200	Описує основні принципи, мету та підхід аудитора до перевірки фінансової звітності.	Визначення загальної мети аудиту біоактивів - підтвердження достовірності фінансових даних.
МСА 315	Встановлює порядок аналізу ризиків, що можуть впливати на достовірність обліку.	Використовується для оцінки ризику викривлень при визначенні справедливої вартості.
МСА 500	Регламентує вимоги до підтвердження фактів і даних, отриманих під час перевірки.	Застосовується при інвентаризації худоби, перевірці первинних документів і фактичних залишків.
МСА 540	Описує процедури перевірки розрахункових і прогнозних показників.	Використовується для перевірки методів визначення справедливої вартості біоактивів.
Кодекс етики професійних бухгалтерів (IESBA)	Встановлює етичні принципи діяльності аудитора.	Забезпечує неупередженість і об'єктивність при оцінюванні результатів аудиту.

Отже, система нормативних джерел аудиту біологічних активів включає два рівні регулювання:

1. Бухгалтерсько-обліковий - забезпечує правильність документування, оцінки та відображення біоактивів у звітності.
2. Аудиторсько-контрольний - визначає порядок, принципи й стандарти перевірки достовірності цих даних.

Поєднання цих рівнів формує інтегровану нормативну платформу аудиту, що гарантує його об'єктивність, прозорість і відповідність міжнародним професійним стандартам у сфері сільськогосподарського обліку.

3.2. Методика та техніка проведення аудиту біологічних активів

Планування аудиту є першим і надзвичайно важливим етапом у процесі перевірки біологічних активів, оскільки саме на цьому етапі визначаються його цілі, обсяг, методи та послідовність аудиторських процедур. Якісне планування дозволяє аудитору оптимально розподілити ресурси, ідентифікувати ризикові ділянки, забезпечити ефективну взаємодію з персоналом підприємства та зосередити увагу на тих аспектах, які мають найбільший вплив на достовірність звітності.

Згідно з вимогами МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», планування має охоплювати такі складові:

- попереднє ознайомлення з підприємством, його галузевими особливостями, системою обліку та внутрішнього контролю;
- оцінку суттєвих ризиків, зокрема ризику викривлень при оцінці справедливої вартості біоактивів;
- розроблення загальної стратегії аудиту та детального плану аудиторських процедур;
- визначення складу аудиторської групи та графіка проведення перевірки;
- формування програми аудиту з конкретними завданнями, методами та джерелами інформації.

План аудиту біологічних активів має бути достатньо деталізованим, щоб забезпечити контроль за виконанням кожного етапу, але водночас - гнучким для коригування у разі зміни умов перевірки. Приклад орієнтовного плану аудиту подано в табл. 3.5.

Такий план дозволяє аудитору діяти системно, забезпечуючи поетапну логіку перевірки - від ознайомлення з об'єктом до формування висновків. Він також є основою для складання програми аудиту біологічних активів, у якій деталізуються конкретні процедури, тести контролю, вибірки документів і форми робочих документів аудитора.

Таблиця 3.5

Орієнтовний план проведення аудиту біологічних активів

Етап аудиту	Зміст аудиторських процедур	Очікуваний результат / мета
1. Підготовчий етап	Збір загальної інформації про підприємство, структуру виробництва, види біоактивів; ознайомлення з обліковою політикою та внутрішнім контролем.	Визначення об'єктів перевірки, оцінка середовища контролю, планування аудиторських ризиків.
2. Оцінка системи обліку та внутрішнього контролю	Аналіз організаційної структури тваринницьких і рослинницьких підрозділів, перевірка документальних потоків, наявності контрольних процедур.	Формування уявлення про надійність системи контролю, встановлення зон потенційних викривлень.
3. Перевірка первинних документів	Аналіз актів оприбуткування, вибуття, зоотехнічних і агрономічних звітів, інвентаризаційних описів.	Підтвердження реальності операцій, правильності їх документального оформлення.
4. Оцінка справедливої вартості	Перевірка методів оцінки, порівняння із ринковими цінами, аналіз використаних припущень.	Встановлення достовірності оцінки біоактивів, мінімізація ризику суб'єктивності.
5. Аналітичні процедури	Порівняння показників динаміки поголів'я, врожайності, вартості біоактивів за попередні періоди; аналіз співвідношення витрат і результатів.	Виявлення відхилень, нетипових тенденцій або помилок у даних.
6. Проведення інвентаризації (фактичного контролю)	Перерахунок поголів'я, огляд тваринницьких приміщень, участь у контрольному зважуванні, звірка з аналітичними даними.	Підтвердження існування і стану біоактивів, узгодження фактичних і облікових даних.
7. Формування аудиторського висновку	Узагальнення результатів перевірки, оцінка рівня суттєвості викривлень, підготовка висновку.	Надання обґрунтованої думки щодо достовірності інформації про біоактиви у фінансовій звітності.

На старті аудиту біологічних активів аудитор формує цілісну картину бізнес-моделі підприємства: технологічні цикли (рослинництво/тваринництво), сезонність, джерела ціноутворення, структура витрат і система внутрішнього контролю. На етапі підготовки аудитор має отримати повне уявлення про об'єкти перевірки, джерела формування інформації та її рух у системі обліку.

Вивчення бізнесу підприємства передбачає поєднання трьох ключових напрямів:

1. Вивчення документальних потоків і плану рахунків, що дозволяє встановити логіку руху інформації від первинних документів до Головної книги

й фінансової звітності.

2. Інтерв'ювання керівництва та фахівців галузевих підрозділів (головного зоотехніка, агронома, ветеринара, економіста, бухгалтера) з метою з'ясування методики оцінки біоактивів, особливостей їх обліку, контролю й використання у виробництві.

3. Аналітичних процедур попередньої оцінки ризиків відповідно до МСА 315, що дає змогу визначити суттєвість, зони потенційних викривлень і ступінь довіри до системи внутрішнього контролю.

Результатом цього етапу є аудиторська стратегія для біологічних активів та підготовка робочих форм, які забезпечують трасування даних від первинного документа до звітності. Узагальнений приклад такої форми подано в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Реєстр біологічних активів (фрагмент робочого документа АР-3.1)

Підрозділ	Вид БА (біогрупа)	Ідентифікатор/поле	Одиниця	Кількість	Вік/стадія	Середня вага / норма	Оцінка за справедливою вартістю (за од.)	Вартість, всього	Джерело ціни / примітки
Ферма №1	Молодняк ВРХ	Група МВРХ-2025-01	гол.	85	6–12 міс.	210 кг	- / ринкова (біржа, довідка)	...	Біржовий бюлетень, №...
Поле №7	Озима пшениця	Кадастр 5324:...	га	120	кущення	норма висіву ...	- / модель «витрати → справ. вартість»	...	Контрактні котирування

Після формування первинного реєстру біологічних активів (табл. 3.6) наступним етапом аудиторського дослідження є звірка облікових даних підприємства з регістрами бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю. Така процедура забезпечує перевірку узгодженості між аналітичним і синтетичним обліком, дозволяє виявити розбіжності, пропуски чи дублювання

даних, а також підтвердити відповідність сальдо рахунків інформації, наведеної у балансі.

На практиці аудитор застосовує трасування - поетапне простеження даних від первинних документів до узагальнених показників у Головній книзі та формах фінансової звітності. Цей етап має ключове значення, оскільки саме тут перевіряється, чи відповідають дані реєстру біологічних активів фактичним записам у бухгалтерських рахунках (16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи») та показникам Балансу.

Для систематизації такої перевірки формується спеціальна таблиця звірки, приклад якої подано в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Звірка реєстру біологічних активів з Головною книгою та Балансом (АР-3.2)

Рахунок / стаття	Залишок на початок періоду (реєстр)	Обороти Дт/Кт (реєстр)	Залишок на кінець періоду (реєстр)	Головна книга (залишки / обороти)	Баланс (рядок)	Різниця	Коментар аудитора / джерело різниці
16 «Довгострокові БА»	25 704	22 002	35 420	35 420 / 22 002	Ф. 1, рядок 1410	0	Перекласифікація, переоцінка активів
21 «Поточні БА»	45 205	66 859	46 296	46 296 / 66 859	Ф. 1, рядок 1420	0	Несвоєчасне відображення приплоду
Разом	70 909	88 861	81 716	81 716 / 88 861	Ф. 1, рядок 1430	0	Дані узгоджено, відхилень не виявлено

Наведена форма дає змогу аудитору зіставити кількісні та вартісні показники біологічних активів за рівнями узагальнення — від аналітичного обліку до звітності. Її використання дозволяє своєчасно виявити системні розриви між фактичними даними, бухгалтерськими записами та фінансовими формами, а також підтвердити, що інформація про біологічні активи є достовірною і повною.

Отримані результати звірки створюють інформаційне підґрунтя для проведення аналітичних і фактичних процедур аудиту, спрямованих на перевірку правильності оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, аналіз динаміки біологічних перетворень, виявлення можливих викривлень і обґрунтування коригувань у фінансовій звітності.

Оскільки справедлива вартість є найбільш чутливим і суб'єктивним елементом оцінки біоактивів, аудитор має детально з'ясувати модель, за якою підприємство визначає цей показник. У цьому процесі важливо не лише перевірити розрахунки, а й проаналізувати логіку управлінських припущень, що лягли в основу оцінки: ринкові ціни, витрати на продаж, втрати врожаю, коефіцієнти приросту ваги тварин, сезонність та інші фактори.

Для цього аудитор проводить інтерв'ювання з керівництвом і ключовими спеціалістами підприємства (бухгалтером, економістом, зоотехніком, агрономом) та заповнює карту моделі оцінки справедливої вартості, яка дозволяє структуровано зафіксувати вихідні дані, припущення й оцінку ризиків суб'єктивності. Приклад такої карти наведено в табл. 3.8.

Заповнення карти моделі оцінки справедливої вартості забезпечує документальне підтвердження обґрунтованості управлінських припущень і створює основу для подальших тестів відповідності методів оцінки вимогам П(С)БО 30 та МСБО 41. Її використання дозволяє аудитору визначити зони підвищеного ризику, розробити спеціальні аудиторські процедури для перевірки достовірності оцінки та сформулювати професійне судження щодо впливу цих показників на фінансову звітність підприємства.

Після аналізу моделі оцінки справедливої вартості аудитор переходить до ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень, що є обов'язковою вимогою МСА 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища”.

Цей етап має ключове значення, адже саме тут аудитор формує профіль ризиків щодо відображення біологічних активів у фінансовій звітності,

визначає рівень довіри до системи внутрішнього контролю та планує обсяг подальших тестів.

Таблиця 3.8

Карта моделі оцінки справедливої вартості (АР-3.3, інтерв'ю з керівництвом)

Компонент моделі	Питання аудитора	Відповідь клієнта / джерело	Аудиторська оцінка (МСА 540)	Подальша процедура
Джерела цін	Які ринки чи біржові котирування використовуються? Як часто оновлюються дані?	Напр., біржові бюлетені, регіональні торговельні платформи, довідки Держстату	Висока надійність за умови регулярного оновлення	Порівняння з незалежними ринковими цінами
Припущення щодо біологічного зростання	Які норми приросту ваги або врожайності закладено? Як враховуються сезонні коливання?	Дані внутрішніх звітів зоотехнічної та агрономічної служб	Середній ризик упередженості	Ретроспективний аналіз фактичних показників за попередній період
Методика оцінки	Який підхід застосовується - ринковий, витратний чи змішаний?	Використовується модель «справедлива вартість мінус витрати на продаж»	Відповідність П(С)БО 30 / IAS 41	Перевірка формул і первинних розрахунків
Частота переоцінки	Як часто проводиться оновлення справедливої вартості?	Щоквартально / щопівріччя	Ризик несвоєчасного оновлення	Перевірка подій після дати балансу, cut-off аналіз
Витрати на продаж	Як визначаються транспортні, комісійні, збутові витрати?	На основі середніх показників за договорами	Можливе недооцінювання / середній ризик	Перевірка калькуляцій, тестування на реальність сум
Зовнішні підтвердження	Чи використовуються незалежні оцінювачі?	Залучено оцінювача з сертифікатом ФДМУ	Висока надійність результатів	Отримання підтверджень, порівняльний аналіз оцінок

Оцінюються як внутрішньогосподарські фактори (наприклад, помилки в первинних документах, недоліки в інвентаризації, суб'єктивність у розрахунках справедливої вартості), так і зовнішні чинники - коливання ринкових цін, вплив

погодних умов, зміни нормативного регулювання тощо.

Для системного узагальнення цих аспектів формується матриця попередньої оцінки ризиків і відповідних аудиторських процедур, приклад якої наведено в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Матриця попередньої оцінки ризиків і відповідних процедур (АР-3.5)

Ризик (МСА 315)	Ймовірність / вплив	Твердження	Заплановані процедури (МСА 330, 540)	Очікувані докази
Суб'єктивність визначення справедливої вартості	Висока / Високий	Valuation	Перевірка застосованих моделей оцінки, залучення незалежних джерел цін, ретроспективна перевірка припущень	Підтвердження достовірності розрахунків, незалежні котирування, аналітичні таблиці
Неповнота визнання приплоду або врожаю	Середня / Середній	Completeness	Зіставлення актів зоотехнічної служби, звітів агронома з обліковими даними, вибіркова інвентаризація	Акти оприбуткування, звіти виробничих підрозділів, інвентаризаційні описи
Відсутність прав власності на активи (орендовані землі, спільне використання худоби)	Середня / Високий	Rights	Перевірка договорів оренди землі, актів приймання-передачі тварин, кадастрових документів	Копії договорів, витяги з реєстрів, підтвердження юридичного відділу
Помилки в документальному оформленні операцій	Середня / Середній	Completeness / Existence	Формальна, арифметична та логічна перевірка первинних документів, аналіз реквізитів і кореспонденцій рахунків	Первинні акти, журнали операцій, виписки з облікових систем
Заниження вартості через втрати від зменшення корисності	Низька / Середній	Valuation	Перевірка правильності відображення втрат від зменшення корисності, аналіз подій після дати балансу	Бухгалтерські довідки, пояснення керівництва, розрахунки
Невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку	Середня / Високий	Completeness / Existence	Зіставлення реєстрів з Головною книгою, тестування узгодженості оборотів і залишків	Звіти про звірку, робочі таблиці аудитора, аналітичні обороти

Матриця ризиків є інструментом стратегічного планування аудиту, який допомагає встановити зв'язок між ризиком викривлення, твердженнями фінансової звітності та аудиторськими процедурами, спрямованими на їх перевірку. Вона забезпечує прозорість прийняття професійних рішень і дозволяє аудитору: раціонально розподілити ресурси під час перевірки; обґрунтовано обрати тип, обсяг і час проведення тестів; підвищити достовірність висновків про оцінку, існування, повноту та права власності на біологічні активи.

У підсумку застосування ризик-орієнтованої матриці забезпечує проведення аудиту біологічних активів на основі принципу суттєвості, професійного судження та системного підходу, що відповідає вимогам Міжнародних стандартів аудиту (зокрема МСА 200, 315, 330, 540). Такий підхід дозволяє аудитору не лише виявляти й оцінювати ризики суттєвих викривлень, а й ефективно планувати аудиторські процедури, визначати необхідний обсяг доказів і підвищувати достовірність отриманих результатів.

Завершальним етапом підготовчої фази є перевірка повноти та актуальності інформації, отриманої від клієнта. Для цього аудитор складає контрольний список документів (checklist), який допомагає переконатися, що всі необхідні реєстри, звіти, договори, облікові політики й інші матеріали доступні для аналізу. Така форма дозволяє системно оцінити готовність підприємства до проведення аудиту та забезпечує належну доказову базу для подальших етапів перевірки.

Нижче наведено приклад робочої форми контрольного списку аудитора, оформленої у вигляді табл. 3.10.

Контрольний список документів є важливим елементом аудиторської техніки, що дозволяє структурувати підготовчий етап і уникнути пропусків у збиранні доказів. Його застосування гарантує, що аудитор володіє всією необхідною інформацією для здійснення перевірки відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» та МСА 230 «Аудиторська документація».

Таблиця 3.10

Контрольний список документів на етапі підготовки (АР-3.6)

Документ / джерело інформації	Відповідальний / підрозділ	Періодичність або дата складання	Отримано (так / ні)	Коментар аудитора / примітки
Облікова політика підприємства (розділ «Біологічні активи»)	Головний бухгалтер	Щорічно / на початок звітного року	☐	Перевірити наявність положення про справедливу вартість
Реєстр біологічних активів за біогрупами	Відповідальний бухгалтер, зоотехнік / агроном	Щомісяця / квартал	☐	Має відповідати даним рахунків 16, 21
Інвентаризаційні описи біоактивів	Комісія з інвентаризації	Щорічно (станом на 31.12)	☐	Перевірити підписи, акти вибіркового оглядів
Звіти про рух поголів'я / врожайності	Зоотехнічна або агрономічна служба	Щомісяця	☐	Дані використовуються для тестів повноти
Договори оренди землі / тварин / основних засобів	Юридичний відділ	За потреби / при оновленні	☐	Підтверджують права власності (assertion Rights)
Звіти з оцінки справедливої вартості (внутрішні або зовнішні)	Економіст / незалежний оцінювач	Щопіврічно або при переоцінці	☐	Необхідні для перевірки облікових оцінок
Дані про витрати на продаж і збут	Економічний відділ	Квартально	☐	Використовуються при розрахунку FV мінус витрати
Зовнішні ринкові котирування / довідки Держстату	Економіст / бухгалтер	Щомісяця	☐	Служать для підтвердження ринкової вартості
Фінансова звітність (Баланс, Примітки)	Головний бухгалтер	Щорічно	☐	Основне джерело для узгодження показників
Попередній аудиторський звіт (за минулий період)	Аудитор / керівництво	Щорічно	☐	Для порівняльного аналізу змін і ризиків

Таким чином, завершення етапу підготовки з використанням чек-листа забезпечує повноту доказової бази, підвищує якість планування та створює основу для переходу до безпосереднього проведення процедур фактичного контролю й тестів оцінки біологічних активів.

Після формування аудиторського чек-листа та перевірки наявності всієї документації аудитор переходить до другого кроку - перевірки існування та повноти біологічних активів. Саме цей етап є центральним у практичній частині аудиту, оскільки стосується безпосереднього фактичного підтвердження наявності живих активів = тварин, посівів, багаторічних насаджень. Науково-методичне значення цього етапу полягає в тому, що аудитор не обмежується лише аналітичними чи документальними перевітками, а здійснює безпосереднє спостереження - один із найнадійніших видів аудиторських доказів відповідно до МСА 500. Перевірка існування та повноти біоактивів поєднує елементи фактичного контролю, інвентаризації, логічного аналізу й документального співставлення, що дозволяє мінімізувати ризик викривлень у звітності.

Основні аудиторські процедури в межах цього кроку охоплюють:

1. Участь в інвентаризації біологічних активів. Аудитор спостерігає за процесом інвентаризації або здійснює контрольне вибіркове перерахування тварин і обстеження посівних площ. Це підтверджує існування активів і достовірність даних, зазначених у первинних документах.

2. Перевірка тварин. Під час вибіркової перевірки аудитор звіряє номери бірок чи ідентифікаторів у реєстрах поголів'я з фактичними даними на фермі, аналізує відповідність кількості, вікових груп і середньої ваги даним бухгалтерського обліку.

3. Перевірка посівів. Для рослинництва аудитор проводить огляд полів, оцінює стан культур, звіряє площі з кадастровими картами, агрономічними звітами та обліковими даними.

4. Перевірка приплоду та приросту. Окремо досліджуються документи про народження тварин, акти зважування, звіти про приріст ваги, щоб переконатися, що нові біоактиви своєчасно оприбутковані й відображені в обліку.

5. Оцінка повноти облікових записів. Здійснюється порівняння даних

інвентаризації з журналами операцій, актами вибуття, рухом поголів'я чи урожайності, що дозволяє виявити пропуски чи дублювання.

Наукова обґрунтованість цієї процедури полягає в тому, що вона поєднує емпіричну перевірку (спостереження, вимірювання) з аналітичним підтвердженням (зіставлення, логічний контроль, арифметичні зв'язки) – табл. 3.11. Це забезпечує достовірність тверджень «існування» (Existence) і «повнота» (Completeness), які є критично важливими для оцінки фінансового стану підприємства в аграрному секторі.

Таблиця 3.11

Аудиторські процедури з перевірки існування та повноти біологічних активів

Напрямок перевірки	Конкретна процедура аудитора	Мета / очікуваний результат	Джерела доказів
Інвентаризація біоактивів	Участь у проведенні інвентаризації, спостереження за процесом, вибіркове перерахування тварин	Підтвердити реальне існування активів, виявити нестачі чи надлишки	Інвентаризаційні описи, акти перевірки, фотофіксація
Перевірка тваринницьких активів	Зіставлення фактичних даних (бірки, групи, вагові показники) з аналітичним обліком	Підтвердити достовірність даних про поголів'я, вікові групи, середню вагу	Реєстри тварин, акти зважування, виробничі звіти
Перевірка рослинницьких активів	Огляд полів, оцінка стану культур, звірка площ з кадастровими картами	Переконатися у фактичному існуванні посівів і відповідності площ даним обліку	Кадастрові карти, агрономічні звіти, акти огляду
Перевірка приплоду / приросту	Аналіз документів про новонароджених тварин, перевірка актів оприбуткування	Встановити повноту відображення нових біоактивів у звітності	Акти оприбуткування, зоотехнічні журнали, реєстри
Оцінка повноти записів	Звірка підсумків інвентаризації з даними Головної книги та журналів операцій	Переконаватися у відсутності пропусків або дублювань у записах	Облікові журнали, реєстри, зведені звіти

Отже, перевірка існування та повноти біологічних активів є емпіричним ядром аудиту. Вона дозволяє аудитору не лише перевірити правильність

бухгалтерських даних, а й безпосередньо оцінити фактичний стан активів, що є рідкісною особливістю порівняно з іншими галузями обліку. Поєднання документальної, аналітичної та фактичної перевірок забезпечує високу достовірність аудиторського висновку і формує об'єктивну картину біологічного потенціалу підприємства.

Після перевірки існування та повноти аудитор переходить до ключового етапу – тестування оцінки біологічних активів за справедливою вартістю. Саме цей крок є аналітичним ядром аудиту, адже від правильності розрахунку справедливої вартості залежить достовірність фінансової звітності, об'єктивність показників прибутковості та реалістичність оцінки активів підприємства.

Наукова сутність цього етапу полягає в застосуванні комплексного підходу до оцінки вартості біоактивів, який поєднує ринкові орієнтири, розрахункові припущення, економічні показники та елементи прогнозного аналізу. Відповідно до П(С)БО 30 і МСБО 41, базовою методикою є визначення справедливої вартості за формулою: Справедлива вартість (FV) = Ринкова ціна (P) - Очікувані витрати на продаж (C), де ринкова ціна (P) - ціна реалізації активу на звітну дату, визначена за відкритими ринковими джерелами; очікувані витрати на продаж (C) - усі витрати, безпосередньо пов'язані з реалізацією (транспортні, комісійні, пакувальні, експедиційні тощо).

Завдання аудитора полягає в тому, щоб оцінити обґрунтованість розрахунків клієнта:

- перевірити джерела ринкових цін (біржові довідки, прайс-листи трейдерів, галузеві аналітичні видання, дані Держстату);
- оцінити ключові припущення (продуктивність, урожайність, приріст ваги, якість тваринницької або рослинницької продукції);
- підтвердити реальність витрат на продаж;
- здійснити власні контрольні розрахунки, використовуючи перевірені дані для порівняння з результатами клієнта.

Таблиця 3.12

Тестування оцінки біологічних активів за справедливою вартістю (АР-3.7)

Група БА	Показник	Дані клієнта	Перевірені дані аудитора	Розрахунок аудитора	Різниця ±	Коментар / джерело
ВРХ, молодняк	Кількість, гол.	85	85	-	-	-
	Середня жива маса, кг	210	208	-	-2	Дані з актів зважування
	Ринкова ціна, грн/кг	97,5	98	-	+0,5	Довідка аграрної біржі №34
	Витрати на продаж, грн/кг	2,0	2,2	-	+0,2	Транспорт + комісія трейдера
	$FV = (P - C) \times Q \times W$	$(97,5 - 2,0) \times 85 \times 210 = 1\,361\,250$	$(98 - 2,2) \times 85 \times 208 = 1\,345\,904$	-	-15 346 (-1,1%)	Різниця не суттєва
Озима пшениця	Площа, га	120	120	-	-	-
	Урожайність, ц/га	48	46	-	-2	Дані агрономічної служби
	Ціна реалізації, грн/ц	630	625	-	-5	Прайс-лист трейдерів (грудень)
	Витрати на продаж, грн/ц	20	22	-	+2	Транспорт + елеватор
	$FV = (P - C) \times S \times Y$	$(630 - 20) \times 120 \times 48 = 3\,513\,600$	$(625 - 22) \times 120 \times 46 = 3\,326\,160$	-	-187 440 (-5,3%)	Перевищення оцінки клієнта

За результатами тестування встановлено:

1. Для молодняку ВРХ різниця між оцінкою аудитора і клієнта становить лише 1,1 %, що не перевищує поріг суттєвості (5 %), тому коригування не потрібне.

2. Для озимої пшениці відхилення становить понад 5 %, що може вказувати на завищення справедливої вартості у клієнтському обліку - аудитор рекомендує провести уточнення показників урожайності або цін реалізації.

Таблиця 3.13

Перевірка витрат на продаж (AP-3.8)

Стаття витрат	Дані клієнта, грн/од.	Дані перевірки, грн/од.	Різниця ±	Коментар аудитора
Транспортні витрати	1,50	1,60	+0,10	Підтверджено накладними автопарку
Комісійні трейдерам	0,40	0,45	+0,05	Дані з договорів продажу
Елеваторні послуги / пакування	0,10	0,12	+0,02	Виписка елеватора
Разом витрати на продаж (С)	2,00	2,17	+0,17	Завищення прибутку через недооцінку витрат

Тестування оцінки справедливої вартості є центральною процедурою аудиту біоактивів, оскільки поєднує в собі елементи економічного аналізу, порівняльної перевірки та експертного судження. Здійснення власних розрахунків аудитора (recalculation test) підвищує достовірність аудиторських доказів, дозволяє виявити завищення або заниження вартості, що впливають на фінансові результати, і забезпечує обґрунтованість професійного висновку. Таким чином, цей крок не лише підтверджує точність оцінок, а й сприяє формуванню прозорої та економічно реалістичної картини вартості біологічних активів підприємства.

Проведене дослідження дозволило сформулювати системний підхід до аудиту біологічних активів, який поєднує документальні, аналітичні та фактичні методи перевірки. Основна увага зосереджена на ідентифікації ризиків, оцінці справедливої вартості та перевірці достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Запропонована методика аудиту біологічних активів має практичну значущість, адже поєднує перевірку документів, аналітичні тести й фактичні спостереження в єдину логічну систему. Вона дозволяє аудитору не лише підтвердити достовірність звітних даних, а й оцінити ефективність управління біологічними ресурсами, що є важливим чинником сталого розвитку аграрного бізнесу.

3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження

За результатами аудиту біологічних активів на підприємстві аудитором формуються два основні підсумкові документи - аудиторський звіт та аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора).

Аудиторський звіт має розширений характер і містить детальну інформацію про проведені процедури, виявлені порушення, недоліки в організації обліку біологічних активів та рекомендації щодо їх усунення. Його структура визначається умовами договору між аудитором і підприємством, а основне призначення - забезпечити керівництво підприємства об'єктивною інформацією про стан обліку, оцінки та контролю біоактивів. У цьому документі узагальнюються результати перевірки правильності визначення справедливої вартості, достовірності первинних документів, повноти відображення біологічних перетворень, дотримання правил ведення аналітичного обліку за біогрупами, а також відповідності фінансової звітності вимогам П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), на відміну від звіту, має офіційний публічний характер і може бути наданий ширшому колу користувачів - власникам, інвесторам, кредиторам, контролюючим органам. У ньому стисло подаються результати перевірки, оцінюється достовірність фінансової звітності підприємства щодо відображення біологічних активів та формулюється професійна думка аудитора про її відповідність чинним стандартам бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Слід зазначити, що аудиторський звіт не охоплює всіх можливих недоліків, оскільки аудит має вибірковий характер і спрямований на виявлення суттєвих викривлень. Це обумовлює принцип обґрунтованої, але не абсолютної впевненості у достовірності перевіреної інформації.

Форми звітів і висновків розробляються аудиторською фірмою самостійно відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА) та внутрішніх

методичних регламентів. Основними вимогами до цих документів є чіткість структури, аргументованість висновків, узгодженість формулювань і належне оформлення. Усі методичні положення затверджуються керівництвом аудиторської організації та є обов'язковими до виконання її працівниками при перевірці клієнтів, зокрема під час аудиту біологічних активів на підприємстві.

В аудиторському звіті мають бути чітко зазначені ідентифікаційні реквізити сторін аудиту: дані про аудиторську фірму - повне найменування, місцезнаходження, код ЄДРПОУ, номер і дата видачі сертифіката або ліцензії; відомості про суб'єкта перевірки - підприємство: назва, адреса, код ЄДРПОУ, період перевірки, відповідальні особи за ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Таким чином, аудиторський звіт і висновок є завершальним етапом методики аудиту біологічних активів на підприємстві, які підсумовують результати перевірки, підтверджують достовірність даних фінансової звітності та надають практичні рекомендації щодо вдосконалення системи обліку, оцінки і внутрішнього контролю за використанням біологічних активів підприємства.

Далі у звітності за результатами аудиту біологічних активів на підприємстві викладаються основні підсумки перевірки, що відображають як виявлені порушення, так і стан обліково-контрольної системи підприємства.

Зокрема, аудитор аналізує:

- виявлені порушення у веденні бухгалтерського обліку біологічних активів, складанні фінансової звітності та формуванні показників справедливої вартості, які можуть мати суттєвий вплив на достовірність фінансових результатів;
- стан організації обліку і внутрішнього контролю, відповідність облікової політики П(С)БО 30 «Біологічні активи» та іншим чинним нормативним актам;
- аналітичні висновки щодо правильності формування доходів, витрат і результатів від сільськогосподарської діяльності;
- рекомендації аудитора щодо усунення виявлених недоліків, підвищення

точності облікових оцінок і зміцнення контрольного середовища підприємства.

Окрім основної частини, аудиторський звіт підприємства повинен містити додаткові аналітичні розділи, які підвищують його інформативність та управлінську цінність:

- опис специфіки проведення аудиту біологічних активів з урахуванням сезонності, видового складу та особливостей діяльності підприємства;
- характеристику структури бухгалтерської служби підприємства та аналіз функціонального розподілу обов'язків між обліковими працівниками;
- перелік об'єктів обліку, що підлягали перевірці (рослинництво, тваринництво, біогрупи, продукція збирання врожаю), із зазначенням застосованих аудиторських методів;
- опис методики вибіркової перевірки, включно з часткою суцільного та вибіркового контролю;
- деталізований перелік виявлених порушень і рекомендацій щодо їх усунення;
- зіставлення кількісних показників облікових регістрів, фінансової та податкової звітності з аудиторськими розрахунками;
- у разі наявності підрозділів або філій - оцінку їхнього впливу на консолідовані показники;
- у випадку повторного аудиту - аналіз виконання попередніх рекомендацій і результатів коригувань, проведених за їх підсумками.

Усі записи в аудиторському звіті повинні бути чіткими, аргументованими та структурно впорядкованими, із посиланням на відповідні нормативно-правові акти, стандарти обліку та аудиту, що підтверджують правомірність висновків. Такий підхід забезпечує високий рівень достовірності результатів і підвищує довіру користувачів до аудиторських матеріалів.

Варто наголосити, що аудиторський звіт має конфіденційний характер і передається виключно керівництву підприємства для внутрішнього використання - у процесі ухвалення управлінських рішень, удосконалення

методики обліку та підвищення ефективності контролю за використанням біологічних активів. Його зміст не підлягає розголошенню, оскільки містить професійні судження аудитора, фінансово-аналітичну інформацію та оцінку стану облікової системи.

Основним підсумковим документом за результатами перевірки є Звіт незалежного аудитора, який має офіційний статус і призначений для зовнішніх користувачів - власників, інвесторів, контролюючих органів, фінансових установ. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту, звіт незалежного аудитора - це документ, підготовлений відповідно до професійних вимог, який підтверджує достовірність фінансової звітності та її відповідність застосованій концептуальній основі.

Таким чином, аудиторська звітність за результатами перевірки біологічних активів на підприємстві виступає не лише підсумком контролю, а й інструментом підвищення прозорості, фінансової дисципліни та обґрунтованості управлінських рішень у сфері аграрного виробництва.

Вимоги до структури, форми та змісту Звіту незалежного аудитора встановлені Міжнародними стандартами аудиту (МСА 700–705), які регламентують єдині підходи до формування аудиторської думки та її відображення у фінальній звітності. Згідно з цими стандартами, аудиторська думка може мати чотири типи, що відображають ступінь достовірності перевіреної фінансової інформації:

1. Безумовно-позитивна думка - підтверджує, що фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідає застосованій концептуальній основі обліку та не містить суттєвих викривлень.

2. Умовно-позитивна думка - формується у разі незначних відхилень або обмежень, що не впливають суттєво на достовірність звітності.

3. Негативна думка - надається, якщо встановлено суттєві викривлення, які спотворюють реальний фінансовий стан підприємства.

4. Відмова від висловлення думки - застосовується тоді, коли аудитор не

зміг отримати достатні та належні докази для формування обґрунтованого висновку.

Якщо під час перевірки виявлено обмеження обсягу аудиту, незгоду з обліковою політикою підприємства або недостатність розкриття інформації у фінансовій звітності, формулювання безумовно-позитивної думки є неможливим. У випадках, коли аудитор не отримав належних доказів через суттєві обмеження чи відсутність документального підтвердження, складається відмова від висловлення думки.

Відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», якщо аудиторська думка відрізняється від безумовно-позитивної, у звіті обов'язково зазначаються причини модифікації, їх опис і, за можливості, кількісна оцінка впливу на фінансову звітність. Такі роз'яснення оформлюються у пояснювальному параграфі, що передує формулюванню аудиторської думки, з посиланням на відповідні примітки до фінансової звітності підприємства.

У додатку до МСА 700 наведено типові приклади різних форматів звітів - від стандартних безумовно-позитивних до модифікованих - залежно від умов перевірки, застосованої концептуальної основи та обсягу завдання.

У випадку з підприємством результати аудиту біологічних активів мають не лише контрольне, а й аналітико-управлінське значення. Проведення аудиту забезпечує подвійний ефект:

1. Зниження фінансових ризиків і запобігання санкціям завдяки своєчасному виявленню та усуненню помилок у відображенні біоактивів.
2. Підвищення ефективності управління, оскільки аудитор формує практичні рекомендації щодо вдосконалення методики оцінки, поліпшення облікової політики, зміцнення системи внутрішнього контролю та забезпечення прозорості господарських операцій.

Для забезпечення належної якості аудиторського висновку розроблено чек-лист для перевірки приміток до фінансової звітності, що охоплює ключові

питання, пов'язані з біологічними активами – табл. 3.14.

Таблиця 3.14

Чек-лист аудитора для перевірки приміток до фінансової звітності (АР-3.9)

Питання для перевірки	Так / Ні	Коментар аудитора / джерело підтвердження
Чи проведено звірку руху біологічних активів у кількісному та вартісному вимірі (залишок на початок, надходження, вибуття, переоцінка, залишок на кінець)?	☐ / ☐	Відомості з реєстрів БА, інвентаризаційні описи
Чи розкрито у примітках методи оцінки справедливої вартості (ринковий, витратний, комбінований) та джерела цінової інформації?	☐ / ☐	Примітки до фінансової звітності, П(С)БО 30
Чи наведено ключові припущення, використані для розрахунку справедливої вартості (урожайність, приріст ваги, продуктивність, витрати на продаж)?	☐ / ☐	Карта оцінки FV, аналітичні таблиці аудиту
Чи розкрита інформація про біологічні активи, передані в заставу, оренду або обтяжені іншими зобов'язаннями?	☐ / ☐	Договори застави, акти приймання-передачі
Чи відображено інформацію про ризики, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю (цінові, кліматичні, біологічні, ринкові)?	☐ / ☐	Пояснювальні записки, політика управління ризиками
Чи зазначено події після дати балансу, що впливають на оцінку біологічних активів (падіння, форс-мажор, зміна ринкових цін)?	☐ / ☐	Протоколи засідань, бухгалтерські довідки
Чи узгоджено інформацію про біоактиви між фінансовою, податковою та статистичною звітністю підприємства?	☐ / ☐	Ф.1, Ф.2, декларація з податку на прибуток
Чи наявне розкриття інформації про витрати на продаж та обґрунтованість їх оцінки?	☐ / ☐	Калькуляції, договори перевезення, розрахунки
Чи надано порівняльну інформацію за попередній звітний період?	☐ / ☐	Баланс за минулий рік, аналітичні таблиці
Чи відповідають примітки до фінансової звітності вимогам П(С)БО 29 і П(С)БО 30?	☐ / ☐	Нормативні акти, політика обліку підприємства

Розроблений чек-лист забезпечує повноту аудиторської перевірки розкриття інформації у примітках до фінансової звітності, дозволяє аудитору задокументувати виконання вимог МСА 700–705 і підтвердити відповідність звітності національним стандартам бухгалтерського обліку. Він також слугує інструментом внутрішнього контролю якості аудиту та базою для формування остаточного звіту незалежного аудитора щодо достовірності обліку біологічних активів на підприємстві.

ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження дали змогу сформулювати низку узагальнень і практичних висновків, що мають теоретичне, методичне й прикладне значення для підвищення ефективності обліку, аудиту та податкового контролю біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах.

Біологічні активи - це живі організми (тварини або рослини), які в процесі біологічних перетворень здатні створювати нові активи або виробляти сільськогосподарську продукцію, що приносить економічну вигоду підприємству. Їх класифікація ґрунтується на галузевій належності, терміні використання, продуктивних характеристиках і методах оцінки, що забезпечує можливість системного обліку й управлінського аналізу. Оцінка біологічних активів базується на моделі справедливої вартості, яка враховує ринкові ціни, витрати на продаж і потенційні доходи. Такий підхід відображає реальну економічну суть активів, дозволяє коректно визначати фінансові результати та формує інформаційне підґрунтя для прийняття стратегічних рішень у сфері агровиробництва.

Підприємство - екологічно орієнтоване сільськогосподарське підприємство, діяльність якого базується на принципах органічного землеробства, раціонального природокористування й сталого розвитку. Господарство самостійно забезпечує себе кормами, впроваджує природні методи відновлення родючості ґрунтів, мінімізує використання хімічних добрив і виробляє екологічно чисту продукцію. Біологічні активи - посіви культур, поголів'я ВРХ, органічні добрива - є центральним об'єктом управління, обліку та оцінки, визначаючи економічні результати діяльності підприємства та його фінансову стійкість.

Організаційна структура підприємства має чітко виражений виробничо-функціональний характер і поєднує галузеві (рослинництво, тваринництво, переробка) та обслуговуючі підрозділи (МТП, бухгалтерія, юридична служба,

відділ економічного аналізу). Така модель забезпечує замкнутий цикл виробництва - від вирощування сировини до реалізації готової продукції, що сприяє ефективному контролю за використанням біологічних активів, узгодженню міжгалузевих зв'язків і зниженню виробничих витрат. Управління підприємством здійснюється на основі поєднання лінійного та функціонального принципів, що дозволяє забезпечити оптимальне навантаження, підзвітність і прозорість рішень.

Фінансовий стан підприємства характеризується стабільним зростанням обсягів діяльності та високим рівнем рентабельності. За період 2021–2024 рр. дохід підприємства зріс майже втричі - з 232,2 млн грн до 611,5 млн грн, а чистий прибуток - удвічі, що свідчить про ефективне управління виробничими ресурсами та результативність господарської політики. Коефіцієнт поточної ліквідності 21,06 та фінансової залежності 1,03 підтверджують високу платоспроможність і майже повну незалежність від зовнішніх джерел фінансування. Рентабельність продукції на рівні 45,24 % і низький коефіцієнт позикового капіталу (0,03) демонструють стійке фінансове становище підприємства та здатність до самофінансування і подальшого розвитку.

Облікова політика підприємства базується на принципах достовірності, послідовності, обачності та відповідності національним стандартам бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 30 «Біологічні активи». Для поточних біоактивів використовується рахунок 21, для довгострокових - рахунок 16, а облік тварин здійснюється з використанням рахунків 107, 108. У сфері рослинництва застосовується модель справедливої вартості, а в тваринництві - первісна оцінка з подальшою переоцінкою. Такий підхід забезпечує реалістичність оцінки, дає змогу проводити точні аналітичні розрахунки й ефективно управляти біологічними активами за видами культур, групами тварин і напрямками виробництва.

Документальне оформлення господарських операцій на підприємстві здійснюється на високому рівні організації. Усі операції з біологічними

активами підтверджуються належним чином оформленими первинними документами - актами оприбуткування приплоду, актами списання, відомостями зважування, журналами руху поголів'я. Вони забезпечують достовірність реєстрації господарських фактів і є основою для формування облікових записів. Наявність чіткої системи документування сприяє зменшенню ризику викривлень, забезпечує контроль за станом активів і підвищує якість фінансової звітності.

Фінансова і статистична звітність на підприємстві відображає комплексну інформацію про рух і оцінку біологічних активів. Дані бухгалтерського обліку узагальнюються у фінансовій звітності - балансі (форма №1), звіті про фінансові результати (форма №2), а також у примітках, де розкриваються методи оцінки, припущення й ризику. Паралельно, статистична звітність (форми №50-сг, №24-сг) подає деталізовані показники виробництва, руху поголів'я, врожайності та витрат, що дозволяє зіставити фактичні та планові результати, формуючи основу для управлінських рішень.

Податковий аспект обліку біологічних активів характеризується складністю через різні підходи до визнання доходів і витрат у бухгалтерському та податковому обліку. На підприємстві запроваджено узгодження цих підходів, що забезпечує єдність облікових даних, точність розрахунків і мінімізацію податкових ризиків. Застосування ставок ПДВ 14 % і 20 % у межах єдиної податкової політики дозволяє гармонізувати відносини між виробниками та переробниками, а також забезпечує контроль за оподаткуванням різних видів біоактивів.

Методика аудиту біологічних активів на підприємстві ґрунтується на системному ризик-орієнтованому підході, який включає планування, аналітичні процедури, перевірку існування, оцінку справедливої вартості, тестування документів і узагальнення результатів. Застосування міжнародних стандартів аудиту (МСА 315, 330, 540, 700–705) забезпечує комплексність перевірки та високу якість висновків. Використання розроблених форм робочих документів

(реєстрів, карт оцінки, матриць ризиків, чек-листів) дозволяє здійснити трасування даних від первинних документів до звітності, гарантує доказовість аудиту та формує підґрунтя для вдосконалення внутрішнього контролю.

У результаті дослідження запропоновано модель внутрішньогосподарського податкового контролю, яка забезпечує інтеграцію бухгалтерських реєстрів із податковими реєстрами ПДВ і дозволяє підвищити точність розрахунків, усунути розбіжності між бухгалтерськими та податковими даними, а також створити аналітичну базу для прогнозування податкового навантаження. Її застосування сприятиме зниженню фінансових ризиків, посиленню контролю за податковими різницями та оптимізації оподаткування біологічних активів.

Рекомендовано до впровадження апробований пакет робочих документів аудитора біологічних активів, створений на основі практичного досвіду перевірки підприємства. До його складу входять реєстри руху активів, карти оцінки справедливої вартості, матриці ризиків, контрольні списки документів та форми аудиторських висновків. Цей пакет охоплює всі етапи аудиторського процесу - від планування до узагальнення результатів - і забезпечує системність, доказовість та порівнюваність аудиторських даних. Його впровадження підвищує якість контролю за достовірністю обліку біоактивів, знижує ризик суттєвих викривлень і сприяє підвищенню ефективності управління фінансово-господарською діяльністю аграрних підприємств.

Реалізація запропонованих у роботі методичних рішень сприятиме підвищенню достовірності фінансової інформації, зміцненню фінансової стійкості, формуванню довіри інвесторів і сталому розвитку підприємств аграрного сектору України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. JPA Ukraine. Ілюстрований посібник: *Аудит біологічних активів для асистента аудитора*. Київ, 2025. URL: <https://www.jpa.com.ua/audit-biologichnih-aktiviv> (дата звернення: 08.10.2025).
2. Алдакімова Є. В. Нормативно-правове регулювання обліку біологічних активів / Є. В. Алдакімова ; наук. кер. О. С. Ткаченко // *Обліково-фінансове, інформаційне та мовно-комунікаційне забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи* : зб. тез II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (30–31 жовтня 2024 р., м. Дніпро). Дніпро : ДДАЕУ, 2024. С. 21–22. URL: <https://dspace.dsau.dp.ua/bitstream/123456789/10689>.
3. Берез М. М., Головачко В. М. Облік та відображення в обліку розбіжностей, виявлених при інвентаризації. *Сучасні тенденції розвитку науки й освіти в умовах поглиблення євроінтеграційних процесів: зб. тез доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції* (15 травня 2025 р., м. Мукачеве). Мукачеве: Вид-во МДУ, 2025. С. 260–263.
4. Біла Ю. Біоенергетичні активи у стратегії досягнення кліматичної нейтральності: класифікація для цілей обліку // *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2024. Вип. II (94). С. 50–64. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2024-2.94.04>.
5. Боднар Б. Т. Біологічні активи підприємства як об'єкт обліку / Б. Т. Боднар ; наук. кер. П. О. Куцик // *Проблеми та перспективи розвитку бізнесу в Україні* : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених та здобувачів вищої освіти (м. Львів, 22 лютого 2024 р.) : тези доповідей. Львів : Львівський торговельно-економічний університет, 2024. С. 559–560.
6. Бондаренко С. Екологізація управління якістю бізнес-процесів на підприємстві // *Економіка та суспільство*. 2022. № 41. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-41-60>.

7. Василішин С. І., Канцедаль Н. А., Лега О. В. Облік як інструмент формування експертної оцінки збитків українських підприємств в умовах війни. *Вісник Полтавського державного аграрного університету. Економічні науки та управління*. 2025. Вип. 3. С. 43–52. DOI: <https://doi.org/10.32782/pdau.eco.2025.3.6>
8. Височан О., Височан О., Коркішко В. Інвентаризація запасів в умовах війни. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2024. № 20. С. 182–189. DOI: <https://doi.org/10.32782/2708-0366/2024.20.21>.
9. Вороновська В. О. Еколого-економічний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи» // *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи* : тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 19–20 жовтня 2006 р.). Київ : Юр-Агро-Веста, 2006. – С. 39–40.
10. Гнатишин Л., Рихлевич А. Бухгалтерський облік біологічних перетворень у садівництві // *Вісник Львівського національного університету природокористування. Серія: Економіка АПК*. 2024. Вип. 31. С. 50–57. DOI: <https://doi.org/10.31734/economics2024.31.007>.
11. Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Мізік Ю. І., Конопліна О. О. Аудит: методика і організація : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
12. Гуренко, Т., & Дерев'янко, С. (2024). Значення внутрішнього екологічного контролю для підприємств агробізнесу. *Економіка та суспільство*, (64). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-9>
13. Добрунік Т. П. Особливості застосування МСБО 41 «Сільське господарство» у практиці вітчизняних аграрних підприємств // *Міжнародні стандарти фінансової звітності – теоретичні засади та практика впровадження в Україні* : монографія / за ред. Н. О. Лоханової. – Харків : Діса плюс, 2019. С. 212–233. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/12854> (дата звернення: 29.10.2025).

14. Добрунік Т., Волчек Р., Кубік В. Облікова оцінка біологічних активів як пріоритет релевантного інформаційного забезпечення діяльності аграрних підприємств // *Економіка та суспільство*. 2024. № 61. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-47>.

15. Дриманова Л. Документування надходження і руху готової продукції в лісогосподарських підприємствах: проблеми та шляхи вирішення // *Економіка та суспільство*. 2023. № 49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-49-69>.

16. Жук В. М. *Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки* : монографія. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.

17. Жук В. М., Бездушна Ю. С. *Капіталізація національного багатства України: землі сільськогосподарського призначення* : наукова доповідь. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2019. – 40 с.

18. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.

19. Здирко Н., Томашук І. Напрями вдосконалення обліку біоенергетичних активів в аграрних підприємствах // *Економіка та суспільство*. 2025. № 71. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-77>.

20. Іващенко В. В. Інвентаризація як складова внутрішнього контролю на сільськогосподарському підприємстві / В. В. Іващенко ; наук. кер. М. В. Дубініна // *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України (в умовах воєнного стану та поствоєнний період)* : матеріали XVIII Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 15–16 листопада 2024 р.). Одеса : Нац. ун-т «Одеська політехніка», 2024. Т. І. С. 86–88. URL: <https://economics.net.ua/files/science/oblik/2024/Tezy.pdf#page=86>. (дата звернення: 08.10.2025).

21. Іващенко В. В. Роль інвентаризаційних процедур у забезпеченні

внутрішнього контролю на аграрному підприємстві / В. В. Іващенко ; наук. кер. М. В. Дубініна // *Розвиток бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування та фінансів: реалії часу* : тези доповідей учасників Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Миколаїв, 20 травня 2025 р.). Миколаїв : МНАУ, 2025. С. 30–32. URL: https://www.mnau.edu.ua/files/nauk_prof_konf/zbirnyk-tez-20-05-25.pdf#page=30. (дата звернення: 08.10.2025).

22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. / *Верховна Рада України*. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 28.10.2025).

23. Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Сергєєв Я. С. Обґрунтування основних теоретичних дефініцій обліку біологічних активів органічного виробництва // *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. – 2024. № 2. С. 79–93. DOI: 10.37128/2411-4413-2024-2-5.

24. Іщенко Я., Сергєєв Я. Категоріальний апарат та класифікація біологічних активів в умовах провадження органічного виробництва // *Економіка та суспільство*. 2024. № 63. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-109>.

25. Карнаухов О. В. Облікова політика як інструмент адаптації бухгалтерського обліку до специфіки аграрного виробництва / О. В. Карнаухов ; наук. кер. М. В. Дубініна // *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України (в умовах воєнного стану та поствоєнний період)* : матеріали XVIII Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 15–16 листопада 2024 р.). – Одеса : Нац. ун-т «Одеська політехніка», 2024. Т. I. С. 25–27. URL: <https://economics.net.ua/files/science/oblik/2024/Tezy.pdf#page=25>. (дата звернення: 08.10.2025).

26. Кваша С., Павленко О., Вакуленко В. Конкурентоспроможність української аграрної продукції на зовнішніх ринках // *Економіка та*

суспільство. 2024. № 68. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-198>.

27. Кваша С., Павленко О., Клементьев Д. Нові тренди в обсягах виробництва валової і товарної продукції аграрного сектору України за категоріями виробників та ринками продукції // *Економіка та суспільство*. 2024. № 66. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-66-8>.

28. Коваль Н. І. Біологічний актив як основа виробничого процесу у тваринництві: сутність, класифікація, управління // *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 24. С. 73–77. DOI: [10.32702/2306-6814.2024.24.73](https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.24.73).

29. Костирко Р. О., Замай О. О. Справедлива вартість як оціночна і обліково-звітна категорія: джерела, методи розрахунку та інформаційна ємність // *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 7–8. С. 16–21. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/issue/view/20> (дата звернення: 08.10.2025).

30. Кравченко О. В., Дьякова В. В. Вітчизняний та європейський досвід обліку та оподаткування біологічних активів // *Вісник Сумського державного університету. Серія «Економіка»*. 2022. № 3. С. 9–16. URL: <https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/uk/3-2022> (дата звернення: 18.10.2025).

31. Крюкова І. О., Руденко С. В., Чуб О. А., Подсоха А. С., Кальченко М. М. Роль інновацій у цифровізації агропродовольчого виробництва // *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 16. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.17372844>.

32. Кубік В. Д., Обнявко О. В. Етична складова облікової політики підприємств // *Економіка: реалії часу*. 2019. № 6(46). С. 119–127. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2019/No6/119.pdf>. (дата звернення: 18.10.2025).

33. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація // *Облік і фінанси АПК: освітній портал*. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/ponyattya-biologichnih-aktiviv-ta-ih-klasifikaciya.html> (дата звернення: 18.10.2025).

34. Лега О., Канцедаль Н., Пешков А. Інвентаризація як інструмент забезпечення фінансової стійкості підприємства. *Підприємництво та інновації*. 2025. № 34. С. 37-44. URL: <https://doi.org/10.32782/2415-3583/34.5>.

35. Лега О. В., Канцедаль Н. А., Богаєнко О. С. Система управління паливно-мастильними матеріалами як інструмент зменшення ризиків у діяльності підприємств агробізнесу. *Підприємництво та інновації*. 2025. № 34. С. 28–36. DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-3583/34.4>

36. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення 08.10.2025).

37. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів : затв. наказом Мінфіну України від 21.02.2008 р. № 73. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN39760> (дата звернення 08.10.2025).

38. Михайлик А. Н. Концептуальні засади визначення собівартості сільськогосподарської продукції // *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін* : зб. наук. пр. VII Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 30 жовтня 2025 р.). Полтава : ПДАУ, 2025.

39. Михайлик А. Н. Нормативні передумови оцінки та обліку біологічних активів // *Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки здобувачів вищої освіти факультету обліку та фінансів* : зб. доповідей наук.-практ. конф. здобувачів за результатами практик. Полтава : ПДАУ, 2025. Вип. 18. С. 50–51.

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo/> (дата звернення 08.10.2025).

41. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya->

<baza/instr-plan-rah/msfo/> (дата звернення 08.10.2025).

42. Міжнародні стандарти контролю якості (управління якістю), аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення 08.10.2025).

43. Мосейко І. В., Мельничук М. О. Облік і калькуляція витрат у сільськогосподарських підприємствах // *Відновлення та модернізація економіки України: виклики, пріоритети, практики* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 2025 р.). Харків : ВСП «ХТЕФК ДТЕУ», 2025. С. 174–177. URL: <https://vstup.htek.com.ua/wp-content/uploads/2025/04/tez.pdf#page=174>. (дата звернення: 28.10.2025)

44. Мюллер В., Кузнєцова А. Я., Христофорова О., Карпачова О. В., Сулима М. О. Бухгалтерський облік та аудит відповідно до міжнародних стандартів як інструмент менеджменту. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 4(35). С. 60–68. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i35.221787>.

45. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 р. / *Верховна Рада України*. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 08.10.2025).

46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 28.10.2025)

47. Орел А., Дяченко В. Сучасні аспекти розвитку органічного землеробства в умовах сталого сільського господарства // *Економіка та суспільство*. 2023. № 48. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-48-91>.

48. Остапчук С. М., Царук Н. Г. Облік водних, земельних та

біологічних активів в контексті управління сталим розвитком: вибір пріоритетного вимірника // *Облік і фінанси*. 2019. № 2(84). С. 36–47.

49. Охріменко І. Забезпечення економічної безпеки агробізнесу в умовах збройної агресії // *Український економічний часопис*. 2024. № 4. С. 35–39. – DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-4-7>.

50. Павленко В. В. Організаційні аспекти обліку біологічних активів / В. В. Павленко ; наук. кер. П. О. Куцик // *Проблеми та перспективи розвитку бізнесу в Україні* : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених та здобувачів вищої освіти (м. Львів, 22 лютого 2024 р.) : тези доповідей. Львів : Львівський торговельно-економічний університет, 2024. С. 557–558.

51. Павлова Г. Є., Киричюк В. О. Економічний зміст поточних біологічних активів тваринництва та проблеми їх обліку // *Агросвіт*. 2024. № 4. С. 31–36. URL: <https://dspace.dsau.dp.ua/handle/123456789/9831>. (дата звернення: 28.10.2025).

52. Петришин Л. Автоматизація обліку на агропідприємствах України в умовах діджитал трансформації національної економіки // *Обліково-аналітичний базис управління економічною безпекою в системі сучасних ризиків та загроз* : зб. тез учасників науково-педагогічного підвищення кваліфікації (01 жовтня – 12 листопада 2024 р., м. Київ, ТДВ «Інститут обліку і фінансів» НААН, ННЦ «Інститут аграрної економіки», ГО «Федерація аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України»). – Київ : ТОВ «ВІПО», 2024. С. 202–204. URL: <https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2024-11/Збірник%20тез%20учасників%20НППК%202024.pdf#page=202>. (дата звернення: 28.10.2025)

53. Плаксієнко В. Я., Яловега Л. В., Прийдак Т. Б., Лега О. В. Продукція сільськогосподарського виробництва: особливості документування та облікового відображення. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.12.15

54. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 02 грудня 2010 р. /

Верховна Рада України. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 08.10.2025).

55. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02 вересня 2014 р. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 08.10.2025).

56. Польова О. Л. Економічна сутність поняття «виробничий процес у бджільництві» відповідно до вимог міжнародних стандартів обліку // *Економіка. Фінанси. Право*. 2024. № 7. С. 73–78. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2024.7.14>.

57. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р. / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 08.10.2025).

58. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-ВР від 16 липня 1999 р. / *Верховна Рада України*. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 08.10.2025).

59. Рогозний С., Карпачова О. Облік біологічних активів згідно з МСФЗ: визнання та оцінка. URL: <https://www.hlb.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/> (дата звернення: 28.10.2025).

60. Рудницький В., Свірко С., Гордієнко Л., Поплюйко А., Паршаков В. Концептуалізація стратегічного аудиту діяльності економічних суб'єктів. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 4(39). С. 167–174. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i39.241305>.

61. Русан В. Аграрний сектор економіки: підсумки 2022 та прогноз на 2023 рік. URL: <https://niss.gov.ua/news/komentari-ekspertiv/ahraryy-sektor-ekonomiky-pidsumky-2022-ta-prohnoz-na-2023> (дата звернення: 28.10.2025)

62. Свиноус І. В., Свиноус Н. І., Присяжнюк Н. М., Рудич О. О., Гаврик О. Ю. Проблеми оцінки діяльності сільськогосподарських підприємств з використанням міжнародних стандартів фінансової звітності // *Агросвіт*. 2022.

№ 7–8. С. 30–35.

63. Ставка ПДВ 20% чи 14%: скільки платити аграріям? // *Armada Law Blog*. 2024. URL: <https://armada.law/blog/stavka-pdv-20-chy-14-skilky-platyty-agrariyam>. (дата звернення: 28.10.2025)

64. Ткаченко В. Особливості управління якістю невідповідної продукції в Україні // *Економіка та суспільство*. 2021. № 26. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-45>.

65. Ткаченко О. С., Алдакімова Є. В. Сутність та особливості обліку і контролю біологічних активів // *Агросвіт*. 2024. № 23. С. 133–138. URL: <https://dspace.dsau.dp.ua/handle/123456789/11482> (дата звернення: 28.10.2025)

66. Тютюнник Ю. М., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник С. В. Фінансовий аналіз : навч. посібник. Полтава : ПДАА, 2016. 432 с.

67. Цятковська О. Облікова політика як інструмент управління нефінансовими активами державних установ // *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2023. № 3(71). С. 85–91. DOI: <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2022-71-85-91>.

68. Шепель Т., Баран А. Організація обліку довгострокових і поточних біологічних активів // *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-106>.

69. Шульган М. Класифікація продукції бджільництва для потреб бухгалтерського обліку // *Економіка та суспільство*. 2023. № 50. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-34>.

70. Яловега, Л. В., & Вerezub, О. В. (2025). Стратегічний управлінський облік у системі управління витратами агробізнесу: напрями інтеграції та розвитку. *Актуальні питання економічних наук*, (12). DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15791156>