

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-47>

УДК 631.15:657.922

# ОБЛІКОВА ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ЯК ПРІОРИТЕТ РЕЛЕВАНТНОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

## ACCOUNTING ASSESSMENT OF BIOLOGICAL ASSETS AS A PRIORITY OF RELEVANT INFORMATION SUPPORT FOR THE ACTIVITIES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

**Добрунік Тетяна Пилипівна**

кандидат економічних наук, доцент,  
Одеський національний економічний університет  
ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-8360-8916>

**Волчек Руслан Миколайович**

кандидат економічних наук, доцент,  
Одеський національний економічний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3741-1458>

**Кубік Валентина Дмитрівна**

старший викладач,  
Одеський національний економічний університет  
ORCID : <https://orcid.org/0000-0002-5948-1385>

**Dobrunik Tetiana, Volchek Ruslan, Kubik Valentina**  
Odesa National Economic University

У статті розглянуто основні проблемні аспекти оцінки біологічних активів як унікального ресурсу у сфері аграрного бізнесу. Акцентовано увагу на значущість достовірної оцінки біологічних активів та результатів їх біологічної трансформації в системі економічного розвитку підприємств аграрного сектору економіки. Обґрунтовано пріоритетність застосування справедливої вартості при оцінці біологічних активів та результатів їх біологічної трансформації у контексті релевантного інформаційного забезпечення діяльності аграрних підприємств, яка віддзеркалюється в системі обліку, оподаткуванні та звітності. Розкрито методiku визначення справедливої вартості відповідно до національної та міжнародної регламентації обліку. Наведено основні пропозиції щодо застосування методів оцінки біологічних активів за справедливою вартістю з урахуванням галузевих особливостей та процесів їх біологічної трансформації

**Ключові слова:** біологічні активи, біологічна трансформація, оцінка біологічних активів, справедлива вартість, методи оцінки.

Biological assets and the processes of their biological transformation are unique elements of production and resource potential, and generate the bulk of income from the implementation of agricultural activities of agricultural business entities. The article discusses the main problematic aspects of valuation of biological assets as a unique resource in the field of agricultural business. Attention is focused on the importance of a reliable assessment of biological assets and the results of their biological transformation in the system of economic development of enterprises in the agricultural sector of the economy. The main classification features of biological assets are presented, taking into account industry specifics and accounting regulations. The dynamics of the availability of biological assets and the production of agricultural products as a result of their biological transformation are presented. The priority of applying fair value in the valuation of biological assets and the results of their biological transformation in the context of relevant information support for the activities of agricultural enterprises, which is reflected in the accounting, taxation and reporting system, is substantiated. The methodology for determining the fair value in accordance with national and international accounting regulations is disclosed. The peculiarities of determining the fair value of biological assets depending on their individual types and obtaining economic benefits in their further use and sale are revealed. The main proposals for applying the methods of valuation of biological assets at fair value, taking into account industry specifics and processes of their biological transformation, are presented.

The main components of accounting and information support for the valuation of biological assets and the results of their biological transformation are presented. Reflection in accounting and reporting of biological assets at fair value, provided, that it is accurately calculated, will provide the most complete and relevant information as for the results of agricultural enterprises.

**Keywords:** biological assets, biological transformation, valuation of biological assets, fair value, valuation methods.

**Постановка проблеми.** В умовах сьогодення важливим є посилення пріоритетності розвитку аграрного бізнесу як потужного експортоорієнтованого сектору національної економіки. Для успішного функціонування аграрних підприємств в умовах конкурентного середовища під впливом зовнішніх політико-економічних факторів, набуває значущості достовірність оцінки їх виробничо-ресурсного потенціалу, специфічним та унікальним елементами якого виступають біологічні активи та процеси їх біологічної трансформації. Саме біологічні активи та управління їх біологічними перетвореннями генерують основну частину доходів суб'єктів аграрного бізнесу та впливають на формування фінансових результатів, показників фінансової звітності та обчислення податкових зобов'язань в системі оподаткування. Відтак, актуалізується проблематика визначення методологічно обґрунтованої оцінки біологічних активів, що дасть змогу управляти доходами та витратами, впливати на рівень ефективності аграрного виробництва, забезпечити інвестиційну привабливість аграрних підприємств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемним аспектам оцінки біологічних активів в системі облікового забезпечення сільськогосподарської діяльності присвячено публікації багатьох вітчизняних науковців та фахівців-практиків. Так, С. Рогозний та О. Карпачова [7] досить ґрунтовно розкрили методологію оцінки біологічних активів відповідно до міжнародної регламентації обліку. С. І. Василішин [8] дослідив окремі проблемні аспекти практичного застосування справедливої вартості під час оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, переваги і недоліки справедливої вартості та її вплив на економічну безпеку аграрних підприємств. Р. О. Костирко та О. О. Замай [9] визначили переваги і недоліки справедливої вартості як оціночної і обліково-звітної категорії, обґрунтували перспективи використання методів справедливої вартості для підвищення якісних характеристик фінансової звітності вітчизняних корпорацій в умовах євроінтеграції України. О. В. Кравченко та В. В. Дьякова [10] розкрили проблемні

аспекти та ризики вибору окремих методів визначення справедливої вартості біологічних активів у контексті застосування альтернативних систем оподаткування аграрних товаровиробників. І. В. Свиноус, Н. М. Свиноус, О. О. Рудич, Ю. О. Гаврик [11] визначили проблематику оцінки діяльності сільськогосподарських підприємств з використанням МСФЗ та обґрунтували значущість обліку біологічних активів та результатів їх трансформації за справедливою вартістю. Значущість та проблемні аспекти оцінки біологічних активів в практичній діяльності аграрних підприємств було обґрунтовано у власних дослідженнях та акцентовано увагу на пріоритетності застосування справедливої вартості [15]. Проте, в контексті змін національного законодавчо-нормативного забезпечення обліку та оподаткування діяльності аграрних підприємств, питання щодо пріоритетності та методики облікової оцінки біологічних активів, як складової релевантного інформаційно-аналітичного забезпечення стану аграрного сектору економіки, потребують подальшого дослідження.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є обґрунтування значущості облікової оцінки біологічних активів із застосуванням справедливої вартості в системі обліково-податкового забезпечення економічної діяльності суб'єктів аграрного бізнесу та розкриття вказаної моделі оцінки у фінансовій звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Домінантною особливістю аграрного виробництва є наявність та використання біологічних активів як специфічної складової його ресурсного потенціалу.

У загальному розумінні, біологічні активи виступають економічним ресурсом та мають забезпечити суб'єктам аграрного бізнесу отримання економічних вигід у результаті їх використання в процесі сільськогосподарського виробництва. Економічні вигоди забезпечуються у процесі біологічних трансформацій отриманням сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів та збільшенням якісних і кількісних показників, що характеризують стан наявних біологічних активів. Тобто, у процесі використання біологічних активів аграрні підприємства отримують інші

активи, які мають бути вартісно оцінені та зараховані до складу власного майна. Наявність біологічних активів, процеси та результати їх біологічної трансформації мають бути віддзеркалені у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності аграрних підприємств, а також враховані при обчисленні податкових платежів відповідно до системи оподаткування суб'єктів аграрного бізнесу.

У залежності від критеріїв, регламентованих обліковим законодавством, суб'єкти аграрного бізнесу при формуванні облікової інформації та систематизації інформації щодо біологічних активів у фінансовій звітності можуть застосовувати вимоги національних або міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності. Слід зазначити, що у сфері агробізнесу превалюють суб'єкти середнього та малого підприємства, які не мають обов'язкової регламентації застосування МСФЗ.

Галузевими стандартами у сфері аграрного виробництва є НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [1] та МСБО 41 «Сільське господарство» [2]. Нормами цих стандартів регламентовано методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. При веденні обліку за національними стандартами зазначені положення конкретизовані у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [3].

Специфічні характеристики основних галузей сільського господарства зумовлюють різноманітність біологічних активів, які поділяються на окремі групи за певними ознаками. Найбільш загальними класифікаційними ознаками є:

- галузева спрямованість – біологічні активи класифікують за галузями рослинництва та тваринництва;

- період участі у господарському обороті – біологічні активи класифікують на довгострокові та поточні;

- модель оцінки біологічних активів – за справедливою вартістю або за первісною вартістю (у разі неможливості визначення справедливої вартості).

Відповідно до національної регламентації, об'єкти обліку біологічних активів та результатів їх біологічних трансформацій, встановлюються за галузевим спрямуванням:

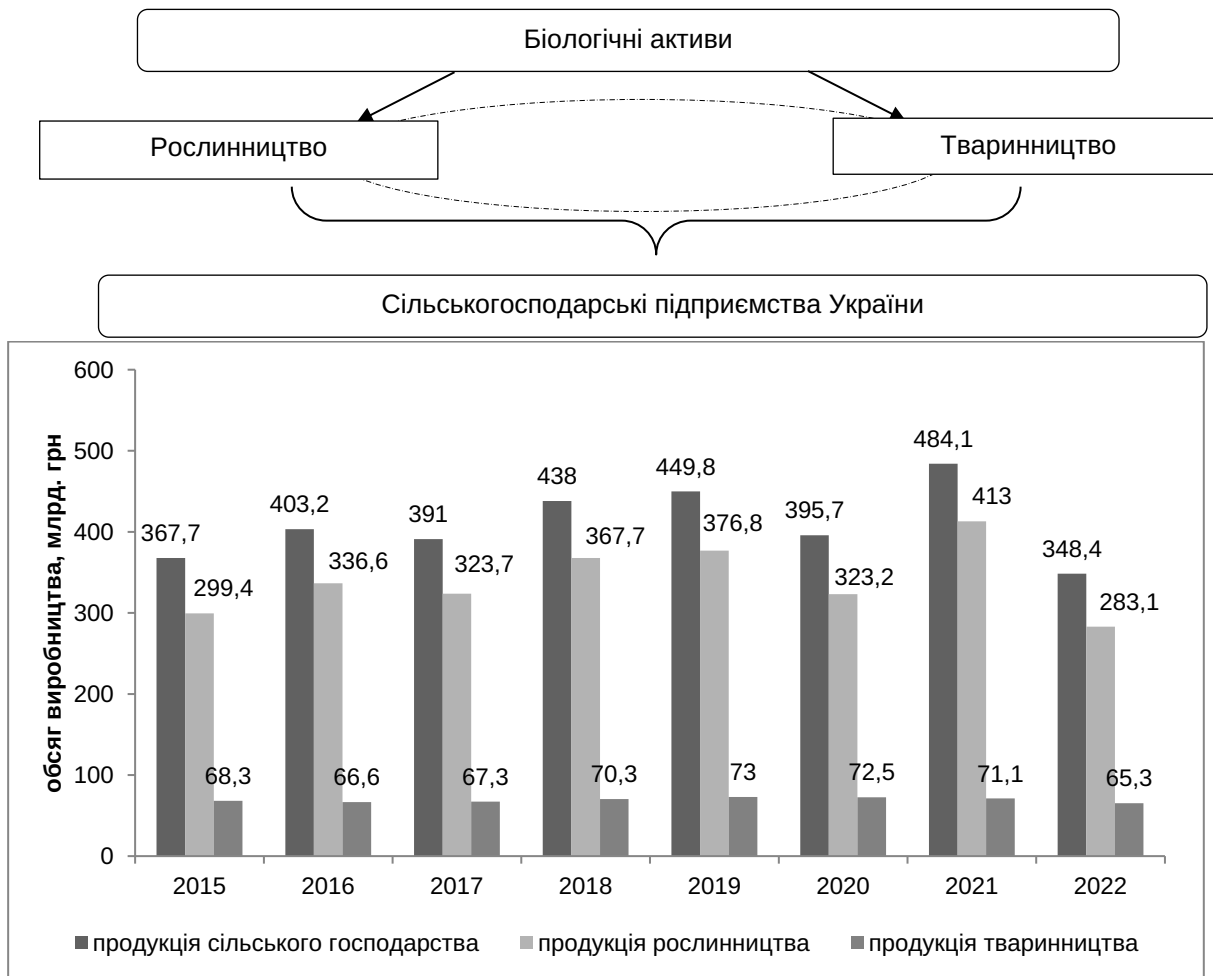
- в рослинництві – це види сільськогосподарських рослин, або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (наприклад, озимі зернові) чи окремі культури (пшениця, ячмінь, соняшник та ін.), за якими в обліку відображуються витрати на їх посіви та збір врожаю;

- в тваринництві – це види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статево-вікових (технологічних) груп (тварини основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі), за якими в обліку відображуються витрати на їх утримання та оприбуткування продукції та/або додаткових біологічних активів.

Для кожного підприємства біологічні активи є власним унікальним об'єктом обліку, а ефективність їх використання впливає на обсяги виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції. В залежності від галузі у результаті біологічної трансформації біологічних активів здійснюється виробництво сільськогосподарської продукції. У рамках нашого дослідження наведемо статистичні дані щодо виробництва продукції аграрними підприємствами (рис. 1).

Як видно з рис. 1, 2022 році порівняно із 2019–2021 роками відбулося кардинальне зменшення виробництва продукції, особливо в галузі рослинництва. Зменшення виробництва аграрної продукції сільськогосподарськими підприємствами зумовлено, насамперед, негативними наслідками воєнної агресії на території нашої країни. Зокрема, за визначенням фахівців Національного інституту стратегічних досліджень [5], втрата обсягів виробництва продукції рослинництва в натуральних величинах 2022 р., порівняно з 2021 роком, становить 35–40%, що зумовлено скороченням посівних площ (через тимчасову окупацію територій України) і нижчою врожайністю культур, порівняно з попереднім роком. На значній частині сільськогосподарських земель України стало неможливим проведення сільськогосподарської діяльності, оскільки вони або окуповані, або перебувають під постійними обстрілами, або заміновані (у 2022 р. порівняно з 2021 р. загальна посівна площа скоротилася на 20%) [5].

У Звіті «Збитки, втрати та потреби сільського господарства через повномасштабне вторгнення» [6], підготовленого Центром досліджень продовольства та землекористування



**Рис. 1. Динаміка виробництва сільськогосподарської продукції аграрними підприємствами України**

*Джерело: складено авторами за даними [4]*

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

(KSE Агроцент) , зазначено, що загальна сума збитків та втрат аграрного сектору економіки станом на 31 грудня 2023 року становить 80 млрд дол. США. Загальна вартість знижених активів становить 10,3 млрд дол. США. Найбільшою категорією збитків є пошкоджена та знищена сільськогосподарська техніка, що становить 5,8 млрд доларів США або 56,7% від усіх збитків. Знищені (вкрадені) фактори виробництва та сільгосппродукція – 1,97 млрд дол. США. Збитки через пошкодження зерносховищ – 1,8 млрд дол. США. Війна призвела до втрати 16,3 тис. га багаторічних насаджень з орієнтовною вартістю відновлення 398 млн дол. США. Збитки, завдані багаторічним насадженням: 398 млн. дол. США. Втрати, що включають недоотриманий дохід виробників сільськогосподарської продукції та збільшення собівартості продукції, зросли більш ніж удвічі порівняно з попереднім роком, та склали 69,8 мільярдів дол. США.

Загальні втрати через зниження виробництва в рослинництві становлять 35,1 мільярда дол. США; додаткові втрати через зниження виробництва тваринницької продукції становлять 5,6 мільярда дол. США; втрати, спричинені зниженням внутрішніх цін, оцінюються в 24,1 мільярда дол. США, а втрати через підвищення собівартості виробництва оцінюються в 4,4 мільярда дол. США. Збитки, завдані тваринництву – 254 млн. дол. США. Загалом війна призвела до втрат 238 тис. голів великої рогатої худоби, 544 тис. голів свиней, 131 тис. голів овець і кіз, а також майже 13 млн. голів птиці. Загальний збиток, спричинений зменшенням поголів'я, оцінюється в 254 мільйони дол. США без урахування збитків від зниження виробництва продукції тваринництва, викликаного зменшенням поголів'я [6]. За офіційними статистичними даними протягом довготривалого періоду спостерігається зменшення поголів'я осно-

вних видів біологічних активів тваринництва (табл. 1).

Особливо відчутно зменшення за такою групою біологічних активів як велика рогата худоба.

Усі економічні процеси, вплив війни на господарську діяльність аграрних підприємств, зміни у зовнішньому середовищі, в якому працюють суб'єкти аграрного бізнесу, варто розглядати з точки зору їх впливу на стан балансу підприємства. З метою відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у складі активів (ресурсного потенціалу) аграрних підприємств біологічні активи розподіляються на поточні та довгострокові активи, які відображуються у складі оборотних та

необоротних активів. Відповідно до даних державної статистичної інформації протягом останніх років спостерігається зростання вартості біологічних активів, особливо як складової оборотних активів аграрних підприємств (рис. 2).

За наведеними статистичними даними відзначається зменшення виробництва сільськогосподарської продукції та збільшення вартості біологічних активів, які знаходяться на балансі суб'єктів агробізнесу. Проте така ситуація є неоднозначною, оскільки аграрне виробництво випробовує на собі вкрай негативні наслідки воєнної агресії на теренах України. Зростання біологічних активів за даними статистики може віддзеркалювати інформа-

Таблиця 1

## Кількість сільськогосподарських тварин

(на кінець року, тис. голів)

Види тварин	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.
велика рогата худоба	3750	3682	3531	3333	3092	2874	2644	2307
у т.ч. корови	2167	2109	2018	1919	1789	1673	1544	1353
свині	7079	6669	6110	6025	5727	5876	5609	4948
вівці та кози	1325	1315	1309	1269	1205	1140	1094	941
птиця, млн. голів	204,0	201,7	204,8	211,7	220,5	200,6	202,2	180,5

Джерело: складено авторами за даними [4]

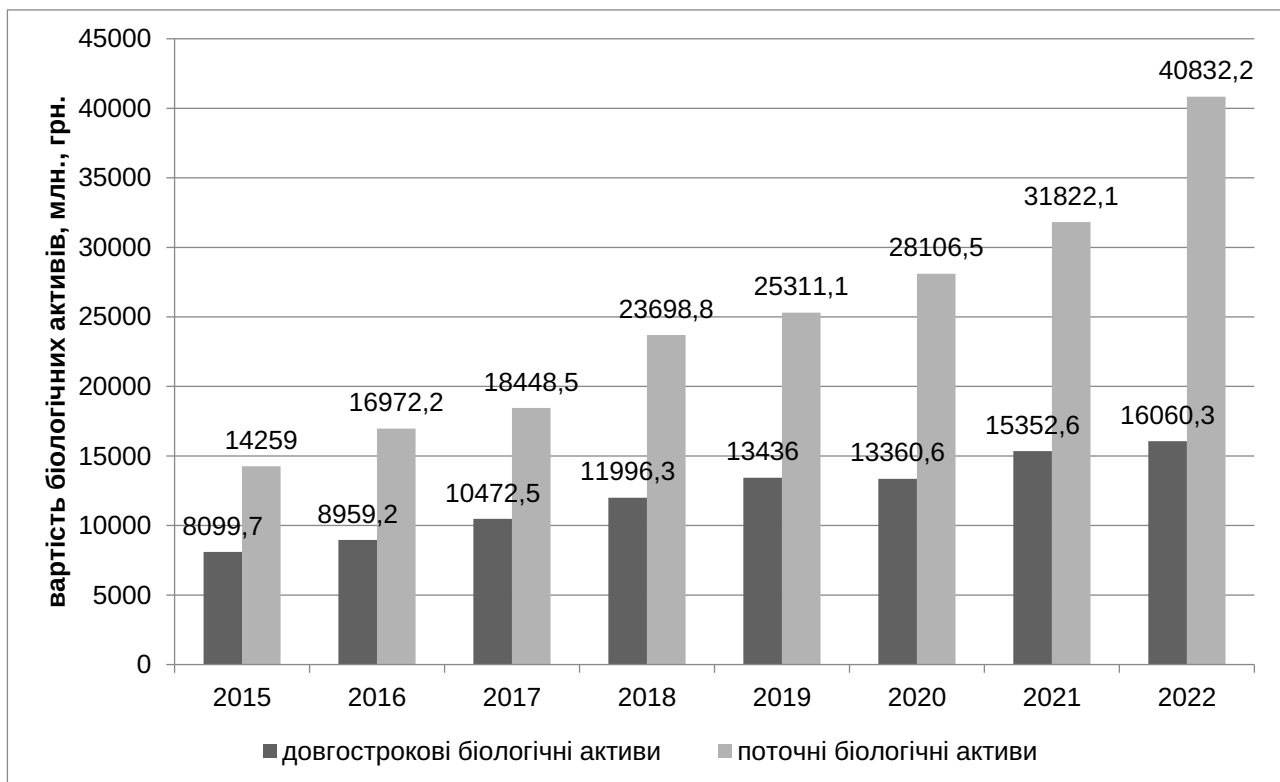


Рис. 2. Динаміка довгострокових та поточних біологічних активів

Джерело: складено авторами за даними [4]



цію, яка сформована у результаті проведення переоцінки біологічних активів на дату звітності у 2022 році. Саме з початком воєнних дій на території України були введені новації в національну практику обліку біологічних активів та впроваджено пріоритет застосування справедливої вартості при оцінці біологічних активів при їх надходженні та на дату балансу.

Відповідно до нової редакції НП(С)БО 30, біологічні активи при первісному визнанні та на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю, що зменшена на очікувані витрати на продаж, крім випадків, коли справедливую вартість визначити неможливо.

При відображенні в обліку та фінансовій звітності біологічних активів за справедливою вартістю, підприємство повинно обрати метод оцінки біологічних активів. НП(С)БО 30 «Біологічні активи» пріоритетним вважає визначення справедливої вартості за цінами активного ринку. За відсутності активного ринку відповідно до НП(С)БО 30 та Методичних рекомендацій № 1325 можуть бути застосовані:

- ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу;

- додаткові показники, які характеризують ціни на біологічні активи – біологічний актив може бути оцінений за вартістю сільськогосподарської продукції, яка може бути отримана при припиненні процесів його життєдіяльності (наприклад, посіви зернових можуть бути зараховані до складу поточних біологічних активів рослинництва за вартістю майбутнього врожаю).

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедливую вартість передбачено визначити за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від біологічного активу.

Ціни активного ринку можуть бути враховані при оцінці сільськогосподарської продукції рослинництва, а саме експортно орієнтованих її видів. У галузі тваринництва використання інформації активного ринку є проблематичним за його відсутності за більшістю активів тваринницької галузі.

Особливо відчутна проблематика визначення справедливої вартості при оцінці біологічних активів тваринництва, особливо тих, утримання яких передбачає отримання додаткових біологічних активів та (або) сільськогосподарської продукції. Вибір методу оцінки залежить від призначення тварини та

від того, які економічні вигоди підприємство отримає при її подальшому використанні та реалізації. Тобто, якщо від тварини в майбутньому отримаємо тільки виручку від реалізації м'яса, то обираємо ринковий підхід. Якщо в майбутньому очікується ще приплід, молоко, яйця, бавовна або інші види доходів, то варто робити переоцінку біологічного активу за дохідним методом. Прикладом може бути утримання ВРХ молочного напрямку, а також об'єкти обліку біологічних активів галузі птахівництва.

За визначенням аудиторів-практиків, оскільки корів та телиць підприємство утримує ще й для виробництва молока, то потрібні ще деякі дані фінансового та зоотехнічного характеру: закупівельна вартість молока, звичайний період лактації корів, рівень вибраковки стада та макроекономічні показники розвитку економіки [7]. Слід погодитися з думкою практиків, які зазначають, що для визначення справедливої вартості біологічних активів можуть бути використані наступні галузеві показники: 1) прибуток від продажу сільськогосподарських культур прогнозується на основі очікуваної урожайності; 2) прибуток від продажу молока та м'яса великої рогатої худоби прогнозується на основі очікуваної молочної продуктивності худоби протягом продуктивного життя після звітної дати та очікуваного обсягу м'яса на дату забою, а також імовірних цін його реалізації; 3) середня продуктивність корів визначається за показниками внутрішньогосподарської звітності; 4) собівартість виробництва та витрат на продаж прогнозуються на основі фактичних витрат; 5) розрахунок очікуваних цін реалізації та очікуваних витрат здійснюється з урахуванням прогнозного індексу інфляції в Україні [7].

Як вважають провідні науковці, імплементація в економічний простір України методології оцінки біологічних активів за справедливою вартістю стикається із серйозними перепонами, головна з яких – відсутність «відкритих» активних ринків та надійних джерел інформації щодо цін на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію. Одним із «вузьких місць» вважається недосконалість критеріїв диференціації об'єктів біологічних активів за строком їх використання, недосконалість застосування окремих методів оцінки за справедливою вартістю [8, с. 70].

Проте, основним напрямком підвищення транспарентності фінансової звітності є оцінка статей за моделлю справедливої вар-

тості, яка є близькою до ринкової і більш об'єктивно відображає фінансово-майновий стан сільськогосподарського підприємства [9, с. 20].

На пріоритетності застосування справедливої вартості при оцінці біологічних активів зауважують й О. В. Кравченко та В. В. Дьякова [10]. Зокрема, на їх думку, дотримання вітчизняними сільськими господарствами нормативних вимог та рекомендацій щодо застосування моделі оцінки за справедливою вартістю дасть змогу їм наблизити свою діяльність до задовільного рівня, тим самим збільшивши кількісні та якісні показники, що можуть позитивно вплинути на розширення ринків збуту, збільшення земельного банку та залучення додаткових інвестицій [10, с. 15].

При відображенні в обліку та фінансовій звітності біологічних активів за вимогами міжнародних стандартів агрохолдингові компанії використовують один із методів відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [11]. Цей стандарт регламентовано виділяє 3 методи оцінки: ринковий, дохідний, витратний.

Процес визначення справедливої вартості біологічних активів може варіюватися в залежності від конкретного виду біологічних активів та особливостей їхньої експлуатації.

1) Ринковий підхід – визначення справедливої вартості на основі ринкових умов і схожих транзакцій, аналіз цін, які встановлені на ринку для подібних біологічних активів.

2) Дохідний підхід – оцінка справедливої вартості на основі прибуткового потенціалу біологічних активів, врахування потенційних доходів, які можуть бути отримані від експлуатації біологічних активів.

3) Витратний підхід – оцінка справедливої вартості на основі розрахункової величини, яка була б потрібна задля заміни поточної експлуатаційної потужності біологічного активу.

Оцінка та переоцінка біологічних активів тваринництва досить важкий та трудомісткий процес. У процесі біологічних перетворень тварини набирають вагу, переходять із однієї вікової групи до іншої та потребують окремого обліку. При проведенні переоцінки біологічних активів тваринництва проводиться статеві-віковий аналіз тварин. В обліку біологічні активи тваринництва відображаються за такими групами: основне стадо дорослих тварин, тварини на вирощуванні та відгодівлі та ін. Вибір методу оцінки залежить від призначення тварини та від того, які економічні

вигоди підприємство отримає при їх подальшому використанні та реалізації. Ринковий підхід доцільно використовувати до поточних біологічних активів тваринництва, які в обліку відображені за окремими статеві-віковими групами та від утримання яких в майбутньому очікується отримання відповідних економічних вигод. Іншими словами, якщо від утримання біологічних активів в майбутньому передбачається тільки отримання доходу (виручки від реалізації м'яса), то задля визначення справедливої вартості необхідно використовувати ринковий підхід. Якщо в майбутньому очікується отримання економічних вигід від додаткових біологічних активів (приплоду) та отриманої сільськогосподарської продукції (молоко, яйця, бавовна та ін.), то варто проводити оцінку та переоцінку біологічних активів за дохідним методом.

Отже, регламентація обов'язкового застосування справедливої вартості при первісному визнанні біологічних активів та відображенні на дату балансу, а також варіативність застосування методів визначення справедливої вартості зумовлюють пріоритетність її впровадження у практичну діяльність аграрних підприємств.

Достовірна оцінка біологічних активів та результатів їх біологічної трансформації має пріоритетне значення у визначенні податкових зобов'язань в системі оподаткування аграрних підприємств. Насамперед, при обчисленні таких ключових податків як податок на прибуток та податок на додану вартість. Застосування справедливої вартості при оцінці біологічних активів неабияк впливає на формування фінансових результатів аграрних підприємств у частині відображення доходів (витрат) від первісного визнання та переоцінки біологічних активів, визнання доходів від реалізації та списання балансової вартості біологічних активів при їх реалізації або іншому вибутті. Враховуючи альтернативність застосування загальної системи оподаткування зі сплатою податку на прибуток або спрощеної системи оподаткування зі сплатою єдиного податку у сфері агробізнесу, доходи та витрати за операціями з біологічними активами по-різному впливатимуть на податкове навантаження аграрних підприємств. В умовах сьогодення найбільш прийнятною для сільськогосподарських товаровиробників є спрощена система оподаткування зі сплатою єдиного податку 4 групи. Незважаючи на те, що сума єдиного податку на даній системі оподаткування обчислюється у відсотковому значенні від

нормативної грошової оцінки окремих земельних ділянок, сума отриманого доходу від провадження сільськогосподарської діяльності має значення для підтвердження права перебування у 4 групі спрощеної системи оподаткування. Для застосування права бути платником даної групи юридичні особи мають в обов'язковому порядку розраховувати частку сільськогосподарського товарного виробництва, яка має бути не менше 75% від отриманого доходу підприємницької діяльності [12]. В контексті прийнятої Урядом Національної стратегії доходів до 2030 року, для виробників сільськогосподарської продукції (юридичних осіб) ставки єдиного податку протягом трьох років будуть переглянуті в бік збільшення до розміру еквівалентного загальному значенню ставки податку на прибуток. Після закінчення перехідного періоду для юридичних осіб буде встановлено заборону для перебування на спрощеній системі оподаткування [13].

Отже, запропоновані новації в системі оподаткування передбачають перехід усіх юридичних осіб аграрного бізнесу на загальну систему оподаткування зі сплатою податку на прибуток, об'єктом оподаткування якого є фінансовий результат, визначений за даними бухгалтерського обліку. Враховуючи галузеву спрямованість аграрних підприємств, основні елементи формування фінансового результату будуть представлені саме доходами та витратами від первісного визнання, переоцінки та реалізації біологічних активів та результатів їх біологічної трансформації.

Відтак, підтримуємо думку науковців, які вважають, що суб'єктам підприємницької діяльності, які мають біологічні активи на своєму балансі, потрібно при вирішенні питання про порядок обліку біологічних активів звертатися до міжнародних стандартів обліку та звітності та виходячи із загальних концептуальних основ, визначати в рамках своєї облікової політики конкретний порядок організації обліку біологічних активів та результатів їхньої біологічної трансформації [14, с. 34]. Застосування міжнародних стандартів обліку та звітності, у тому числі й галузевого МСБО 41 «Сільське господарство» в практичній діяльності аграрних підприємств України безсумнівно впливає на підвищення їх конкурентоспроможності, оскільки дозволяє в повній мірі відобразити економічну сутність суб'єктів аграрного бізнесу, їх поточний стан і перспективи [15, с. 231].

Оцінку біологічних активів за справедливою вартістю слід проводити з урахуванням

ієрархії джерел інформації за рівнями та пріоритетами: рівень 1 – ринкові котирування цін на активному ринку за ідентичними активами (найвищий); рівень 2 – ціни, що базуються на ринкових даних, або визначені опосередковано (проміжний); рівень 3 – закриті вихідні дані і припущення суб'єкта господарювання. (найнижчий).

Для біологічних активів, які визнаються у фінансовій звітності на регулярній основі, суб'єкт господарювання повинен визначати, чи відбувалися переходи між рівнями ієрархії шляхом перегляду класифікації (на підставі вихідних даних найнижчого рівня, які є суттєвими для оцінки справедливої вартості загалом) наприкінці кожного звітного періоду.

У разі відсутності активного ринку суб'єкти господарювання зазвичай оцінюють справедливу вартість довгострокових біологічних активів за теперішньою вартістю чистих грошових потоків, які будуть отримані від використання активів, дисконтованих за поточною ринковою ставкою, розрахованою на основі WACC, включаючи певні коригування із врахуванням специфіки активу. Тобто, якщо на звітну дату неможливо визначити ціну продажу на момент продажу, який відбудеться через суттєвий проміжок часу, суб'єктам господарювання задля досягнення мети з дотримання вимог МСБО 41, доцільно використовувати Рівень 3 ієрархії оцінки справедливої вартості.

З метою формування релевантної інформації щодо наявності, результатів біологічної трансформації біологічних активів, а також інших операцій з їх використання в обліковій політиці аграрних підприємств необхідно зазначити методiku визначення оцінки біологічних активів за справедливою вартістю для окремої групи біологічних активів (табл. 2).

Інформація щодо порядку визначення справедливої вартості за окремими групами біологічних активів підлягає обов'язковому розкриттю у примітках до фінансової звітності.

Така внутрішня регламентація процедури визначення справедливої вартості біологічних активів має бути спрямована на достовірність формування облікової інформації про стан та використання біологічних активів. Достовірна оцінка біологічних активів як унікального ресурсу суб'єктів аграрного бізнесу із застосуванням справедливої вартості є пріоритетом релевантного інформаційного забезпечення діяльності аграрних підприємств. Вона віддзеркалюється в системі обліку, оподаткування та звітності, й



Таблиця 2

## Підходи до визначення справедливої вартості біологічних активів

Види біологічних активів	Рівень оцінки справедливої вартості згідно ієрархії МСФЗ 13	Основні припущення, що використовуються під час оцінки
Необоротні активи (строк корисного використання більше 1 року):		
а) основне стадо – хряки та свиноматки;	Рівень 3	Середня кількість поросят в опоросі, гол. Ціна на товарних поросят Ціна на м'ясо свиноматок WACC
б) батьківське поголів'я курей-несучок	Рівень 3	Середня кількість яєць Ціна яйця Ціна тушки на момент забою WACC
Поточні (зі строком корисного використання до 1 року), в тому числі:		
а) свині на вирощуванні та відгодівлі;	Рівень 1	Ціна продажу
б) поголів'я курей бройлерів	Рівень 3	Середня кількість кг м'яса Середня ціна продажу м'ясної продукції Ціна тушки на момент забою WACC
б) посіви (озимі зернові культури, ярі зернові культури та ін.).	Рівень 3	Очікувана врожайність Ціна продажу WACC

Джерело: власна авторська розробка

безсумнівно впливає на підвищення конкурентоспроможності аграрних підприємств, оскільки дозволяє в повній мірі відобразити економічну сутність біологічних трансформацій в процесі сільськогосподарської діяльності.

**Висновки.** Для успішного функціонування аграрних підприємств в умовах конкурентного середовища та задоволення потреб потенційних інвесторів достовірною економічною інформацією, пріоритетною є оцінка біологічних активів за справедливою вартістю. Обираючи метод оцінки необхідно враховувати, що справедлива вартість за умов її точного розрахунку дає можливість отримати більш релевантну інформацію про майновий стан та результати діяльності суб'єктів агробіз-

несу. Обрання методу визначення справедливої вартості біологічних активів повинно здійснюватись із врахуванням галузевих особливостей технологічних процесів їх біологічної трансформації та очікуваних економічних вигод від операцій з утримання біологічних активів. Вартісне визначення біологічних активів, доходи та витрати від їх переоцінки та реалізації є пріоритетами для підприємства, оскільки безпосередньо впливають на визначення податкових зобов'язань, можливість обрання альтернативних систем оподаткування, оптимізації податкового навантаження. Подальші наукові дослідження будуть спрямовані саме на особливості оподаткування операцій з біологічними активами у сфері аграрного бізнесу.

## БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 08.04.2024).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo/> (дата звернення: 08.04.2024).
3. 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: 08.04.2024).

4. Державна служба статистики України: офіційний вебсайт. URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 08.04.2024)
5. 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: 08.04.2024).
6. Огляд збитків та втрат в АПК. URL: <https://kse.ua/ua/oglyad-zbitkiv-ta-vtrat-v-apk/> (дата звернення: 08.04.2024).
7. 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: 08.04.2024).
8. Василюшин С. І. Безпековий вимір методології обліку сільськогосподарської діяльності аграрних підприємств України. *Агросвіт*. 2020. № 13–14. С. 66–71.
9. 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.nauka.com.ua/index.php/investplan/issue/view/20> (дата звернення: 08.04.2024).
10. 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: 08.04.2024).
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo/> (дата звернення: 08.04.2024).
12. Податковий кодекс України від 23.12.2010 № 2856-VI. Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 08.04.2024).
13. Національна стратегія доходів до 2030 року. Міністерство фінансів України. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy\\_2030\\_.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf) . (дата звернення: 08.04.2024).
14. 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.
15. 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: 08.04.2024)

## REFERENCES:

1. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 30 «Biologichni aktyvy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.11.2005 № 790. [National regulation (standard) of accounting 30 «Biological assets»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 18, 2005 No. 790]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (accessed April 08, 2024).
2. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 41 «Sil'ske hospodarstvo» [International accounting standard 41 «Agriculture»]. Available at: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo/> (accessed April 08, 2024).
3. Metodichni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku biologichnykh aktyviv: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.12.2006 № 1315. [Methodological recommendations for the accounting of biological assets: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 12.29.2006 No. 1315]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (accessed April 08, 2024).
4. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy: ofitsiyni vebсайт. [State Statistics Service of Ukraine: official website]. Available at: <https://ukrstat.gov.ua/> (accessed April 08, 2024).
5. Rusan V. Ahrarnyi sektor ekonomiky: pidsumky 2022 ta prohnoz na 2023 rik. [The agricultural sector of the economy: the results of 2022 and the forecast for 2023]. Available at: <https://niss.gov.ua/news/komentari-ekspertiv/ahraryy-sektor-ekonomiky-pidsumky-2022-ta-prohnoz-na-2023-> (accessed April 08, 2024).
6. Ohliad zbytkiv ta vtrat v APK. [Overview of damages and losses in the agricultural industry]. Available at: <https://kse.ua/ua/oglyad-zbitkiv-ta-vtrat-v-apk/> (accessed April 08, 2024).
7. Rohoznyi S. Karpachova O. Oblik biologichnykh aktyviv zghidno z MSFZ: vyznannia ta otsinka. [Accounting for biological assets according to IFRS: recognition and assessment]. Available at: <https://www.hlb.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/> (accessed April 08, 2024).
8. Vasylyshyn S. I. (2020). Bezpekovi vymir metodolohii obliku silskohospodarskoi diialnosti ahrarnykh pidpriemstv Ukrainy. [Security measurement of the methodology of accounting for agricultural activities by agricultural

enterprises of Ukraine]. *Ahrosvit – Agrosvit*, vol. 13–14, pp. 66–71. Available at: DOI: 10.32702/2306-6792.2020.13-14.66 (accessed April 08, 2024).

9. Kostyrko R.O., Zamaï O.O. (2022). Spravedlyva vartist yak otsinochna i oblikovo-zvitna katehoriia: dzherela, metody rozrakhunku ta informatsiina yemnist. [Fair value as an assessment and accounting category: sources, methods of calculation and information capacity]. *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investments: practice and experience*. vol. 7-8. pp. 16–21.

10. Kravchenko O.V., Diakova V.V. (2022). Vitchyzniani ta yevropeysky dosvid obliku ta opodatkuvannia biolohichnykh aktyviv. [Domestic and European experience of accounting and taxation of biological assets]. *Visnyk Sumskoho derzhavnoho universytetu. Seriiia «Ekonomika» – Bulletin of Sumy State University. «Economy» series*, vol. 3, pp. 9–16.

11. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 13 «Otsinka spravedlyvoi vartosti» [International Financial Reporting Standard 13 «Estimation of Fair Value»]. Available at: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo/> (accessed April 08, 2024).

12. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 23.12.2010 № 2856-VI. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. [Tax Code of Ukraine dated 23.12.2010 No. 2856-VI. Information of the Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua>. (accessed April 08, 2024).

13. Natsionalna stratehiia dokhodiv do 2030 roku (2023). [National Revenue Strategy until 2030]. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Available at: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy\\_2030\\_.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf) (accessed April 08, 2024).

14. Svyynous I. V., Svyynous N. I., Prysiazhniuk N. M., Rudych O. O., & Havryk O. Yu. (2022). Problemy otsinky diialnosti silskohospodarskykh pidpriemstv z vykorystanniam mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti. [Problems of evaluating the activities of agricultural enterprises using international accounting standards]. *Ahrosvit – Agrosvit*, vol. 7–8, pp. 30–35.

15. Dobrunik T. P. (2019) Osoblyvosti zastosuvannia MSBO 41 «Silske hospodarstvo» u praktytsi vitchyzniannykh ahrarynykh pidpriemstv [Peculiarities of application of IAS 41 "Agriculture" in the practice of domestic agricultural enterprises]. *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti – teoretychni zasady ta praktyka vprovadzhennia v Ukraini*. [International financial reporting standards – theoretical principles and practice of implementation in Ukraine: monograph / edited by N. O. Lokhanova]. Kharkiv: «Disa plus», pp. 212–233. Available at: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/12854> (accessed April 08, 2024).