

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

РИМАР Анна Володимирівна

**ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ: ТЕОРІЯ, МЕТОДИКА,
ПРАКТИКА**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку та оподаткування

в галузях економіки

Корпанюк Тетяна Миколаївна

ВІННИЦЯ – 2021

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра обліку та оподаткування в галузях
економіки

Затверджую

зав. кафедри _____

«____» _____ 20__ р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студент(у/ці) *Римар Анні Володимирівні*

на тему:

«Облік біологічних активів: теорія, методика, практика»

затверджена Наказом від « 23 » лютого 2021 р., № 19м__

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У ЯКОСТІ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ	
РОЗДІЛ 2	МЕТОДИКА І ПРАКТИКА ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	
РОЗДІЛ 3	ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ	
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту «__» грудня__ 2021 р.

Завдання видав

керівник «__» _____ 20__ р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є сукупність теоретичних підходів, організаційно-методичних положень, практичних аспектів обліку біологічних активів.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку біологічних активів, господарських операцій щодо їх біологічних перетворень, формування та використання в підприємствах аграрного сектору на матеріалах ТОВ «ПК Зоря Поділля».

Метою дослідження є удосконалення ґрунтовне вивчення з метою подальшого удосконалення системи обліку формування біологічних активів у підприємствах аграрного сектору через розвиток їх теоретико-організаційних і методичних засад. Досягнення поставленої мети визначає зміст дослідження та забезпечує вирішення таких завдань: ідентифікувати поняття, сутність, специфіку та характерні ознаки, що вирізняють біологічні активи серед інших активів аграрних підприємств; охарактеризувати правове обґрунтування обліку БА, підходи до їх класифікації та оцінки; висвітлити існуючі підходи до формування елементів системи обліку БА як об'єктів управління; розкрити сутність та особливості облікового відображення витрат на формування біологічних активів та біологічні перетворення, методика формування собівартості БА.

За результатами дослідження виділені пропозиції щодо удосконалення методики обліку біологічних активів у частині елементів облікової політики, документування операцій з ДБА і поточними БА, що сприятиме систематизації облікових даних та спрощення калькулювання собівартості БА, обліку витрат на біологічні перетворення, в тому числі при виробництві органічної продукції.

Одержані результати можуть використовуватися в практичній діяльності аграрних підприємств з метою оптимізації управління виробничим процесом, пов'язаним із необхідністю удосконалення обліку довгострокових і поточних біологічних активів, визначення реальної вартості таких активів при вирощуванні органічної продукції.

Ключові слова: біологічні активи, урожай на стадії дозрівання, додаткові біологічні активи, витрати на біологічні перетворення, органічне рослинництво, справедлива вартість, первинні документи, міжнародні стандарти обліку і звітності, оцінка,

Магістерська робота містить 117 сторінок, 6 таблиць, 32 рисунків, список використаних джерел включає 91 найменування.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У ЯКОСТІ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ	10
1.1. Економічна сутність біологічних активів як об'єкта обліку, науково-практичні підходи до їх класифікація	10
1.2. Сутність та характеристика біологічних перетворень для їх облікового відображення	28
1.3. Характеристика біологічних активів як об'єкта управління на прикладі ТОВ «ПК «Зоря Поділля» та інновації їх використання	38
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА І ПРАКТИКА ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	46
2.1. Інформаційно-організаційні аспекти формування облікової політики стосовно біологічних активів	46
2.2. Методологія та діюча практика обліку довгострокових біологічних активів та багаторічних насаджень	58
2.3. Особливості облікового відображення поточних біологічних активів	74
2.3.1 Облік поточних біологічних активів рослинництва	74
2.3.2 Облік поточних біологічних активів тваринництва	80
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ	95
3.1. Облікова практика зміни вартості біологічних активів	95
3.2. Інвентаризація біологічних активів як інструменту належного використання біологічних активів	103
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	116
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	118
ДОДАТКИ	129

ВСТУП

У 2020 році аграрний сектор сповільнив падіння економіки України у зв'язку з пандемією. За даними статистичного відомства, найбільш рентабельною була галузь сільська, лісова і рибне господарство - 18,4%. За всіма показниками агробізнес виходить досить прибутковим і має хороші можливості, експортний потенціал. Україна залишається лідером продажу органіки в Європу і її виробничий потенціал тільки зростатиме. Агросектор – драйвер, точка росту, перспективна сфера економіки, потенційне джерело залучення інвестицій в Україну.

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

Органічне виробництво створює нові робочі місця у суміжних галузях, пов'язаних із сільським господарством. Поряд з виробництвом органічних харчових продуктів в Україні розвивається виробництво необхідних технологічних елементів: органічного насіння, дозволених стандартами органічного виробництва засобів захисту рослин, біологічних препаратів боротьби із шкідниками та хворобами рослин і тварин, кормів та кормових добавок.

Україна стала невід'ємною складовою глобального ринку органічної продукції, задовольняючи попит різних країн світу. Приємно, що виробництво української органічної продукції сьогодні диверсифікується. Поряд із вирощуванням органічних зернових (наша країна входить до перших 10 країн світу за площею сертифікованих органічних земель під зерновими) розвивається органічне садівництво та відповідна переробка, виробництво молочної та м'ясної продукції»

Окрім ряду інших пов'язаних галузей, вирішення названої проблеми лежить у площині достовірного й реального обліку біологічних активів, їх

аналізу й належного управління. У значній мірі питання облікового відображення біологічних активів визначаються нормами ПСБО 30 «Біологічні активи», однак зростання впливу глобалізаційних процесів на вітчизняне економічне середовище зумовлює його внутрішню перебудову. Новітні підходи до розуміння економічного змісту фактів господарського життя супроводжуються появою нових операцій у діяльності господарюючих суб'єктів та необхідністю їх точного облікового відображення. Також зростає роль аналітичної інформації про стан, рух і результати перетворень біологічних активів. Саме вона є важливим джерелом управління діяльністю підприємств аграрного сектору.

Теоретичні та методологічні аспекти обліку та управління біологічними активами досліджували такі вчені-економісти, як: І. М. Белова, В. Г. Гетьман, С. Ф. Голов, Н. В. Гончаренко, Р. Є. Грачова, М. Я. Дем'яненко, В. А. Дерій, Н. І. Дорош, В. М. Жук, В. Калюга, О.В. Коваль, М. М. Коцупатрій, І. Д. Лазаришина, І.М. Лепетан, М. Г. Михайлов, В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, О. М. Петрук, С. О. Олійник, О.А. Подолянчук, Н. Л. Правдюк, В. В. Сопко, В. К. Савчук та ін.

Вченими розглянуті питання визнання, класифікації біологічних активів, організації їх обліку, однак залишається багато невирішених питань, пов'язаних з їх формуванням (оцінкою, визнанням, обліковим відображенням, управлінням тощо). Окремі проблеми виникають при відображенні БА суб'єктами малого бізнесу, використання біологічних активів при виробництві органічної продукції.

Метою роботи є розкриття теоретичних аспектів, що характеризують біологічні активи як економічну категорію, як об'єкт обліку та управління та розробка обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення методики обліку біологічних активів на виробничих підприємствах, в тому числі при виробництві органічної продукції.

Досягнення мети дослідження зумовило формулювання наступних завдань:

- охарактеризувати поняття, сутність, специфіку та характерні риси біологічних активів сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах з

метою подальшого удосконалення їх класифікації, організації та методики обліку;

- використовуючи системний підхід окреслити характерні особливості нормативно- правового забезпечення визнання, оцінки та обліку біологічних активів;

- розглянути з метою подальшого удосконалення систему інформаційного забезпечення управління біологічними активами;

- охарактеризувати методику обліку витрат на формування біологічних активів, біологічні перетворення, формування собівартості біологічних активів в розрізі галузей;

- базуючись на результатах теоретичного дослідження з врахуванням діючої практики обліку окреслити особливості обліку біологічних активів та управління ними при виробництв органічної продукції рослинництва і тваринництва;

- висвітлити особливості відображення операцій з біологічним активами у звітності.

Об'єктом дослідження є операції з біологічними активами, що виникають в процесі здійснення господарської діяльності аграрних підприємств при вирощуванні продукції рослинництва та тваринництва. Основні дослідження проводилися на матеріалах ТОВ «ПК «Зоря Поділля» .

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних засад і практики бухгалтерського обліку формування біологічних активів для покращення управління ними та забезпечення ефективного використання.

В процесі теоретичного дослідження операцій по визнанню та відображенню в обліку операцій з біологічними активами було використано діалектичний метод пізнання явищ і процесів; аналітичний, порівняльний методи для ідентифікації біологічних активів у якості об'єктів обліку та управління з виділенням характерних ознак, які в подальшому впливатимуть на відображення в обліку операцій з біологічними активами. Методи індукції та дедукції використовувалися для доведення існуючих переваг і недоліків діючої практики визначення вартості біологічних активів, обґрунтування структури

витрат, визначення собівартості. Використання методу узагальнення дозволяє виділити напрями удосконалення методики обліку біологічних активів від етапу організації до узагальнення у внутрішній та зовнішній звітності. Використання методів аналізу та синтезу дозволило здійснити аналітичну оцінку забезпеченості біологічними активами, вартісну оцінку структури БА у досліджуваних підприємствах та в межах регіону. Метод узагальнення використовувався для розробки структурних схем обліку біологічних активів, формування висновків та пропозицій за тематикою дослідження.

Інформаційною базою наукового дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем визнання, нормативного регламентування, облікового відображення операцій з біологічними активами підприємств аграрного сектору; нормативно-правові документи України; міжнародні та національні стандарти обліку; інструктивні матеріали; офіційні статистичні дані, звітність аграрних підприємств.

Значущість одержаних результатів полягає в наступному:

- узагальнено та систематизовано теоретичні підходи щодо визначення біологічних активів, внесені пропозиції щодо виділення у класифікації біологічних активів органічного походження за галузевими ознаками, що забезпечує більш повний спектр облікової інформації для управління органічним виробництвом;

- обґрунтовано та систематизовано процес формування положень облікової політики щодо віднесення біологічних активів до складу основних засобів та незавершеного виробництва через встановлення критерію розмежування, що сприяє більш точній ідентифікації цих активів, враховує цілі суб'єкта обліку, дозволяє простежити БА вплив на майновий і фінансовий стан підприємства, фінансові результати вирощування органічної продукції;

- виділені шляхи удосконалення методики первинного документування ДБА і поточних БА, що сприятиме спрощенню калькулювання собівартості БА, обліку витрат на їх формування і біологічні перетворення;

- акцентується увага на необхідності урахування впливу процесів біотрансформації, що спричиняють потребу переоцінки біологічних активів та відповідного визнання доходів чи витрат;

- у зв'язку з тим, що об'єкти дослідження чутливі до змін зовнішнього середовища, необхідно забезпечити можливість відображення екологічних ризиків, розробити форми внутрішньої звітності з метою оптимізації управління.

Практичне значення одержаних результатів полягає в систематизації, узагальненні та розробці пропозицій методики й організації обліку операцій з біологічними активами рослинництва і тваринництва, що мають наукове і прикладне значення та можуть бути використані підприємствами з метою підвищення ефективності управління біологічними активами та біологічними перетвореннями, в тому числі при умові запровадження органічного виробництва.

Апробація результатів роботи. Основні положення магістерської роботи знайшли відображення у тезах конференцій, наукових доповідях та під час обговорень.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ
БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У ЯКОСТІ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ТА
УПРАВЛІННЯ

1.1. Економічна сутність біологічних активів як об'єкта обліку, науково-практичні підходи до їх класифікації

Особливість аграрного виробництва полягає в тому, що в якості ресурсів використовується земля і живі організми. Якщо більшість ресурсів зношуються, з часом втрачають свої характеристики, то земля має здатність відновлюватися при умові грамотних, науково-обґрунтованих агротехнічних заходів. Саме на їх активне впровадження націлене органічне виробництво. На сьогодні розвиток органічного ринку в Україні є одним із пріоритетних напрямків. Однією з найважливіших особливостей сільського господарства є розвиток його на основі пізнання та використання біологічних (екологічних) законів, законів природи. Отже, в аграрному секторі винятково важливою є біоенергетична ресурсна складова. Його виробничий процес – це сукупність взаємодії природної енергії та її трансформації під дією біотичних і інших факторів природного середовища.

В історичному аспекті у вітчизняній обліковій практиці та практиці управлінського не застосовувалось поняття «біологічні активи».

Перспективним напрямом, що передбачає використання біологічних активів і вимагає поглибленого дослідження, є вертикальне землеробство – інноваційний метод виробництва сільськогосподарської продукції в містах, який вирішує проблему постачання густонаселених районів свіжими, екологічно чистими продуктами. Все більше міських ферм з'являється в США, Німеччині, Японії. У Сінгапурі розвиток вертикального землеробства є частиною державної стратегії щодо перетворення сільськогосподарської галузі. В Україні цей тренд поки не прижився. За останні роки з'явилося лише кілька ферм в найбільших мегаполісах країни – Києві, Дніпрі, Одесі.

Виходячи з нинішніх темпів урбанізації до 2050 року 6,5 млрд населення планети (67,2%) будуть проживати в міських районах. Це призведе до 70% зростання попиту на продукти харчування. Додаткова розорювання земель вступає в конфлікт з іншими галузями за земельні і водні ресурси. Найлогічнішим висновком бачиться освоєння міських ландшафтів для цілей вирощування і забезпечення населення прилеглих районів продукцією рослинництва.

У 2019 обсяг світового ринку вертикальних ферм склав \$ 4,4 млрд. За прогнозами експертів до 2025 року ринок повинен вирости до \$ 15,7 млрд. Найбільш поширені продукти, які виробляють на вертикальних фермах - салат, помідори, пекінська капуста, баклажани, зелена цибуля, шпинат і огірки.

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

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

Для оперативного управління та виконання усіх проблемних завдань необхідна різнобічна обліково-аналітична інформація. В нинішніх умовах господарювання спостерігається розширення інформаційних меж (необхідність систематизації економічної, технічної, біологічної, енергетичної та інших видів інформації), з'являються нові елементи, які часто не вписуються в класичні уявлення про інформацію, необхідну для управління діяльністю аграрного підприємства. Низька оперативність і часто відсутність обміну інформацією між

державою й аграрними підприємствами гальмує розвиток аграрної галузі в цілому, стримує механізм державної підтримки окремих галузей, обмежує розвиток ресурсного потенціалу та опосередковано матиме негативний вплив на фінансові результати.

Оскільки діяльність підприємств аграрного сектору пов'язана з виробництвом, реалізацією, переробкою та зберіганням сільськогосподарської продукції рослинництва і тваринництва, основна частина доходу формується за рахунок операцій з біологічними активами (реалізація, біологічні перетворення та трансформація), що вимагає детального вивчення особливостей обліку доходів від первісного визнання та реалізації біологічних активів. Бухгалтерський облік в рослинництві та тваринництві об'єктом дослідження має процеси та явища, пов'язані з діяльністю живого організму – біологічного активу. На кінцевій стадії своєї життєдіяльності сільськогосподарська культура віддає певну кількість продукції, тобто відокремлює від себе інший актив, який вважався сільськогосподарською продукцією. Таке відокремлення відбувається безпосередньо за участю людини.

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

Методологія обліку біологічних активів в Україні базується на положеннях МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство» [44], П(С)БО 30 «Біологічні активи» [66] та Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів № 1315 [45].

Термін «біологічний актив» залучений з міжнародної практики і до 2005 року офіційно в нормативній термінології не використовувався. Затвердження ПСБО 30 «Біологічні активи» [66] дало поштовх активному дослідженню

біологічних активів. Тому варто в першу чергу охарактеризувати сутність даної категорії, враховуючи результати наукових досліджень.

Згідно з п. 4 П(С)БО 30 [66] довгострокові біологічні активи – це усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. Більш детальне визначення надає нам Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку: до довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі [61].

Найбільш помітним об'єктно-інформаційним блоком аграрного підприємства є біологічний, що суттєво відрізняє галузеву методологію обліку на сільськогосподарських підприємствах через наявність серед об'єктів обліку біологічних активів – тварин або рослин, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити економічні вигоди в інший спосіб [12].

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

Для характеристики біологічних активів варто зупинитися на визначенні категорії «актив», уточнити, в чому його «біологічність».

Актив можна розглядати: як об'єкт власності, об'єкт управління, об'єкт інвестування, економічний потенціал підприємства. Головною ознакою активу є

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

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

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

У МСБО 41 «Сільське господарство» [44] вказується, що сільськогосподарська діяльність охоплює широкий спектр видів діяльності: тваринництво, лісівництво, вирощування багаторічних і однорічних культур, садівництво, квітникарство, рибництво. Вони мають наступні загальні властивості:

- використання активу в господарській діяльності суб'єкта господарювання;
- здатність до зміни – живі організми здатні до біологічного перетворення;
- контроль активу у результаті минулих подій;
- ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням цього активу;
- справедлива вартість або первісна вартість активу, що піддається достовірній оцінці;
- оцінювання змін – зміна якісних або кількісних показників у результаті біотрансформації оцінюється і відстежується в межах процесу оперативного управління;

– можливість передавання активу іншим суб'єктам господарювання або прийняття в оренду [44].

Згідно з п. 52-53 МСФЗ 41 «Сільське господарство» біологічні активи поділяються на споживані та плодоносні, а також зрілі й незрілі згідно з п. 54. До споживаних відносять біологічні активи, які при досягненні певних визначених параметрів використовуються за призначенням (худоба м'ясного напрямку; худоба для продажу в живій вазі; птиця м'ясного напрямку; риба в штучних водоймах; ліс, вирощений для заготівлі деревини; озимі зернові культури від сівби до дозрівання і збору).

До плодоносних відносять біологічні активи, які забезпечують збір продукції на регулярній основі (велика і дрібна худоба молочного напрямку, птиця яєчного напрямку, плодові дерева і чагарники, виноградники).

Також є категорія сільськогосподарських активів, що вважаються похідними від біологічних. Згідно з МСФЗ 41 їх класифікують як сільськогосподарську продукцію на момент збору (м'ясо в тушах, сире молоко, зерно, яйця, вовна та інші продукти рослинного або тваринного походження, що не підлягають промисловій обробці) [8, 12].

Матеріали сільськогосподарського призначення не згадуються у МСБО 41, оскільки вважаються сільськогосподарською продукцією. Якщо ж вони не є результатом власного виробництва, то стандарт на них не поширюється, оскільки вони вважаться запасами.

Відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство», біотрансформація забезпечує наступні результати: зміна активів через зростання (збільшення кількості або підвищення якісних характеристик тварин або рослин), дегенерація (зниження кількості або погіршення якісних властивостей тварини або рослини), відтворення (створення нових живих тварин або рослин) і виробництво сільськогосподарської продукції [44].

Отже, вважаємо за необхідне розглядати біологічні активи та біологічні перетворення через призму еколого-орієнтованого виробництва.

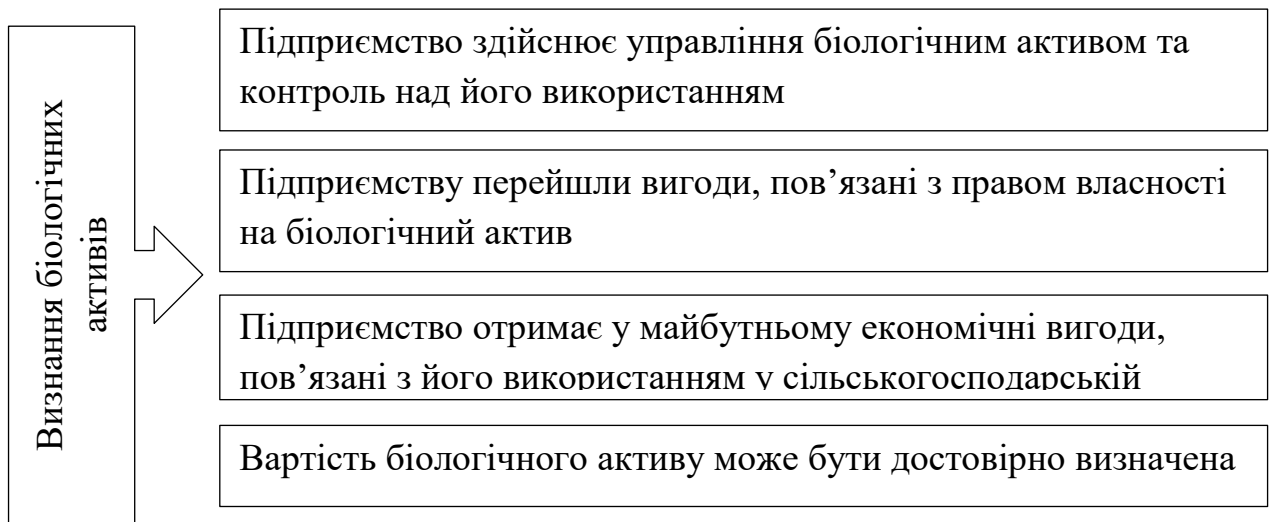


Рис. 1.1. Критерії визнання об'єктів у складі біологічних активів

Джерело: узагальнено за ПСБО 30 [66]

Погоджуємося з думкою Белової І., що відповідно до еколого-економічної парадигми до біологічних активів слід відносити всю біосферу – сферу життя живих організмів, яка потребує розробки прийомів активізації біологічного потенціалу в сільському господарстві [2].

П(С)БО 30 визначає біологічний актив як – тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [66]. У МСБО 41 «Сільське господарство» біологічний актив визначений як жива тварина або рослина [44]. Але у положеннях МСБО 41 «Сільське господарство» відсутні чіткі рекомендації стосовно того, чи належить актив підприємству, чи є він елементом його власності; чи буде актив використаний в господарській діяльності; чи упевнене підприємство в отриманні економічної вигоди при його використанні [44].

Логічно припустити, що біологічний актив – це земля с.-г. призначення як специфічний природний засіб виробництва необоротного характеру, а також рослина або тварина, яка в процесі біологічних перетворень здатна до самовідтворення та забезпечення результатів у вигляді с.-г. продукції. Без землі рослини і тварини розвиватися і давати продукцію не будуть. Земля є частиною того природного середовища, в якому відбуваються біологічні перетворення

рослини, тому доцільно с.-г. угіддя розглядати також у складі біологічних активів. Як альтернатива, при формуванні вартості біологічних активів слід враховувати вартість землі як одного з факторів, що впливає на урожайність, собівартість, фінансовий результат.

Отже, специфіка аграрної сфери, спричинена природними факторами, має вирішальний вплив на самі БА та їх облік: значна тривалість виробничого процесу, сезонність виробництва і тривалість виробничого процесу для багаторічних насаджень і основного стада, що залежить від впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин (світло, температура повітря, опади); біологічні характеристики тварин (порода).

Сільськогосподарські культури, що відносяться до біологічних активів, не можуть плодоносити без належного догляду, що передбачає здійснення додаткових витрат. Крім того, необхідно врахувати, що від однієї культури чи виду тварин одержують кілька видів продукції, а затрачений на виробництво сільськогосподарської продукції час у більшості випадків не збігається з часом її надходження і реалізації. Частина отриманої сільськогосподарської продукції від використання біологічних активів використовуватиметься в подальшому як сировина для продовження господарського циклу.

Погоджуємося з думкою І. Белової [2], яка зауважує, що в сільському господарстві, зокрема в рослинництві, вирішальну роль має фактор часу, який визначає період дозрівання, збирання урожаю, тобто період відокремлення сільськогосподарської продукції від біологічного активу. За цим показником біологічні активи поділяються на довгострокові та поточні.

Поточні біологічні активи – це активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб екологічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців [66]. Вони займають найбільшу питому вагу у складі біологічних активів, оскільки включають усі сільськогосподарські культури (зернові, зернобобові, овочеві, технічні, кормові культури тощо). Саме поточні біологічні активи забезпечують

основне надходження сільськогосподарської продукції (урожай, валовий збір), а отже – основну частку доходу від продажу аграрному підприємству.

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

Біологічні активи забезпечують отримання сільськогосподарської продукції, побічної продукції та додаткових біологічних активів. До них відносяться додаткові біологічні активи – це активи, одержані в процесі біологічних перетворень [66]: чубуки плодово-ягідних рослин, саджанці плодових дерев, саджанці дерев лісового масиву у рослинництві; приплід у тваринництві. Особливістю додаткових біологічних активів є те, що в майбутньому вони перетворюються на довгострокові біологічні активи.

За твердженням О.В. Качмар біологічні активи як об'єкт обліку в сільськогосподарських підприємствах уперше почав використовуватися після прийняття Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». Відповідно до цього стандарту, біологічний актив – це жива тварина або рослина [25].

В міжнародній практиці виникнення категорії «біологічні активи» зумовлено прагненням власників отримати конкурентні переваги за рахунок володіння інноваційними ресурсами, адже біологічні активи можна використати як джерело позитивного іміджу, пов'язавши їх з можливістю отримання доходу та його максимізацією з рахунок умілого управління такими активами.

Узагальнюючи результати досліджень Н. Канцедал та Т.Г. Камінської можна зауважити, що принциповими змінами, зумовленими запровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи», є виокремлення рослин і тварин як об'єктів сільськогосподарської діяльності в окрему облікову категорію «біологічні активи» [28], оцінювання біологічних активів та отриманої в результаті

сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, особливий порядок визначення фінансових результатів [26].

Найбільша частка досліджень сутності та економічних характеристик біологічних активів припадає на період 2004-2012 рр., коли було затверджено ПСБО 30 та рекомендації щодо обліку БА.

Як вважають І.В. Замула та Л.П. Черевко, «трактування активів як майбутніх економічних вигід є неточним, оскільки:

- актив ототожнюється з поняттям «дохід», хоча і підлягає визнанню у майбутньому;
- актив слід розглядати як первинне, а результати від його використання – як вторинне;
- у активів і доходів різні моменти визнання, які не збігаються в часі і не відповідають вимогам принципів відповідності і періодичності; якщо вартість активів визнається у момент включення їх до складу майна, то очікувані доходи будуть визнані у відповідній частці в кожен звітний період упродовж усього терміну їх використання на основі принципу обачності;
- у активів і потенційних доходів різні абсолютні величини у момент визнання» [20, с. 74].

Класифікація біологічних активів для організації та ведення обліку регламентується Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [45]. В нормативному акті наведена орієнтовна класифікація біологічних активів, яка базується на таких ознаках: право власності на такі активи, тривалість періоду, галузь використання, метод оцінки, здатність приносити економічну вигоду на дату балансу (ступінь зрілості) (табл. 1.1).

Однак, теоретичне обґрунтування економічної природи біологічних активів залишається дискусійним. В таблиці додатку А узагальнено погляди провідних вчених, що займалися дослідженням проблем визнання, оцінки та облікового відображення біологічних активів і перетворень.

Таблиця 1.1

Класифікація біологічних активів для забезпечення раціональної організації бухгалтерського обліку

Ознака	Група біологічних активів	Склад біологічних активів по групі
Тривалість використання	Поточні	Овочеві культури відкритого та закритого ґрунту
	Довгострокові	Багаторічні насадження, основне стадо великої рогатої худоби
Галузь використання	Рослинництва	Виноградники, посіви озимих та ярих зернових
	Тваринництва	Основне стадо великої рогатої худоби, свиней, тварини на вирощуванні
Метод оцінки	Оцінені за первісною вартістю	Поточні біологічні активи, оцінені за первісною вартістю
	Оцінені за справедливою вартістю	Поточні біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю
Здатність приносити економічні вигоди на звітну дату	Зрілі	Тварини основного стада
	Незрілі	Сади, інші багаторічні насадження

** Розроблено на основі П(С)БО 30 «Біологічні активи» [66] та Методичних рекомендацій з бухобліку БА №1315 [45]*

Качмар О.В. [25, с. 625] систематизувала підходи до визначення і характеристики сутності біологічних активів на рис. 1.2.

Пиріжок С. Є. вважає, що «біологічні активи – це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контролювані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигод (сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, послуг, грошових коштів або інших активів), а їхня вартість може бути достовірно визначена» [58].

В. М. Головачко вважає за доцільне розглядати біологічні активи «...як живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, якими володіє суб'єкт господарської діяльності та використання яких у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому» [15, с. 205].

Дерій В.А. також ідентифікує біологічні активи як живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси [17, с. 145].

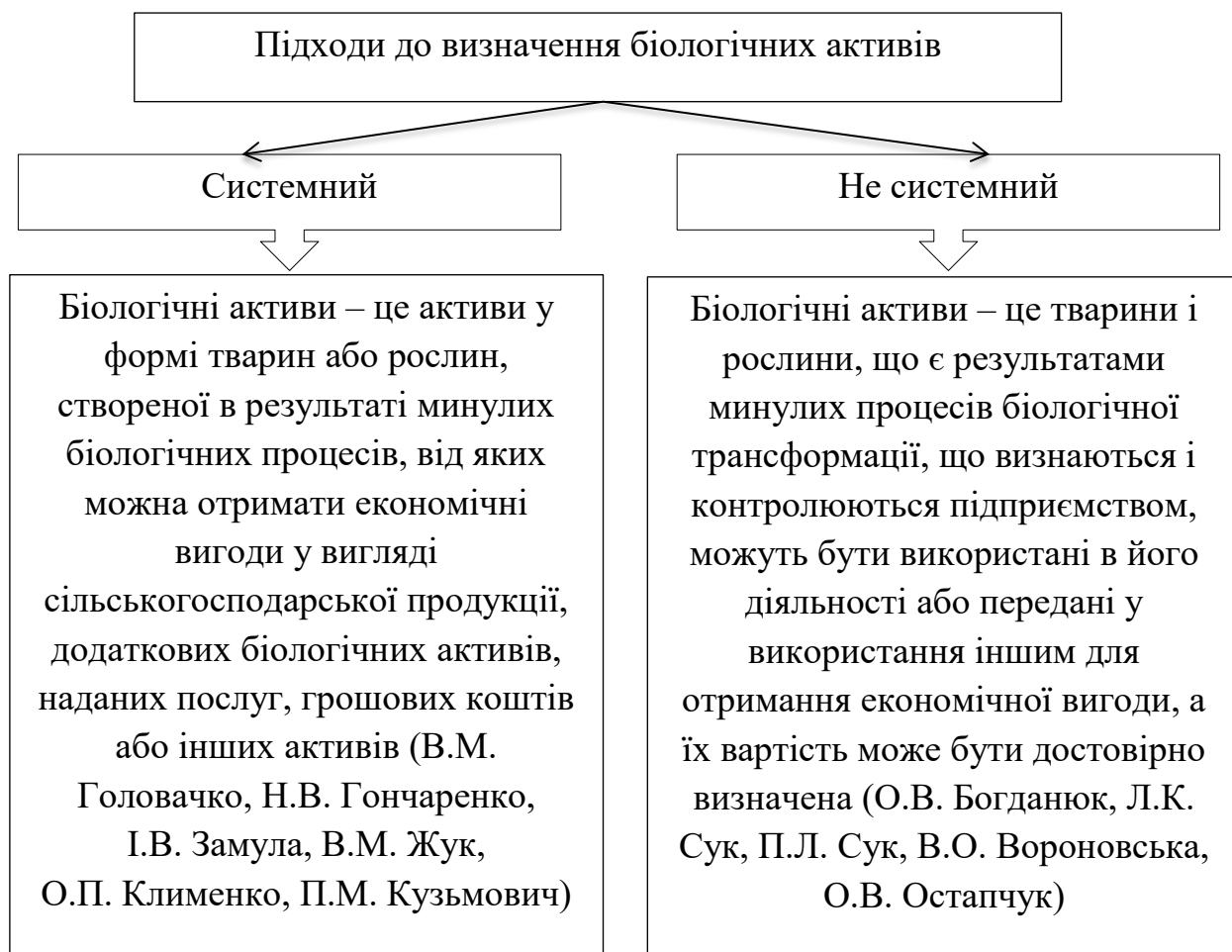


Рис. 1.2. Підходи до визначення біологічних активів [25, с. 625]

Досить нестандартний підхід щодо трактування сутності біологічних активів можна побачити в дослідженнях Михальської В. В. [41], яка пропонує розглядати біологічні активи як частину біосфери, природні біологічні ресурси у вигляді живих істот і організмів (тварин або рослин), а також земельні ресурси с.-г. призначення, що є у власності сільськогосподарського підприємства або іншого суб'єкта господарювання, контрольовані ним та достовірно оцінені, створені в процесі біологічних перетворень (розмноження і росту) та при подальшій біологічній трансформації (рості, дегенерації, продукуванні та розмноженні), акумулюючи при цьому живу та уречевлену енергію, здатні до самовідтворення, тобто давати екологічно безпечну сільськогосподарську продукцію (готову до реалізації чи внутрішнього споживання, подальшої переробки або використання для виробництва інших продуктів споживання) та / або нові поточні чи додаткові біологічні активи, будучи в умовах раціонального

та невиснажливого їх використання джерелом потенційних доходів, економічних вигод у формі грошових коштів або інших активів у майбутньому, а також національного багатства країни, що спрямовані на задоволення продовольчих потреб, підвищення добробуту населення та покращення екологічної ситуації» [41].

Характерні риси біологічного активу демонструє рис. 1.3.

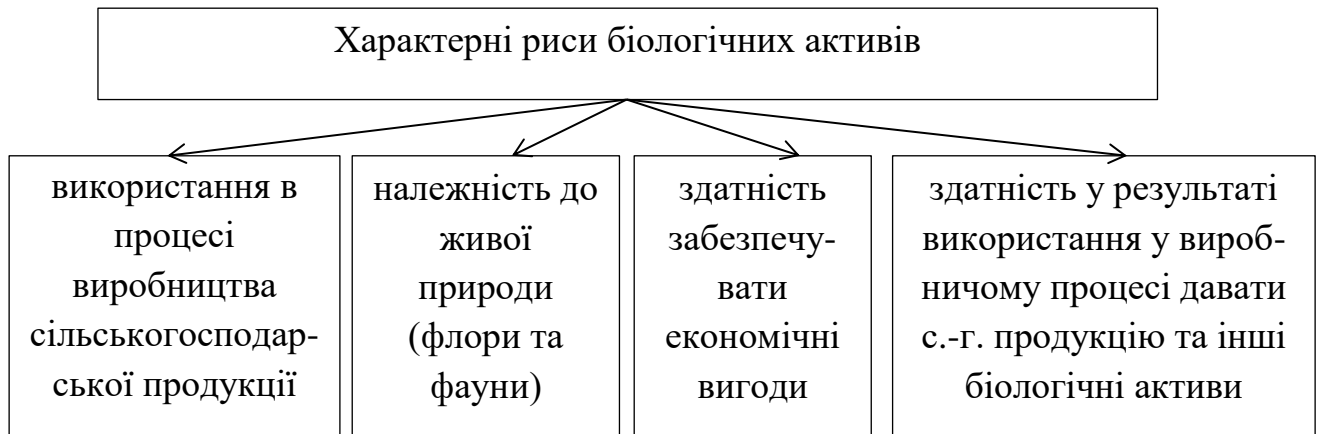


Рис. 1.3. Характерні риси біологічних активів, узагальнені за результатами теоретичних досліджень

В багатьох визначеннях вчені акцентують увагу на праві власності та можливості достовірної оцінки, адже БА відображаються у балансі підприємства, можуть бути об'єктом оренди, застави, на них поширюються аграрні розписки тощо. Саме на БА спрямовуються виробничі зусилля, у результаті яких буде отримана готова сільськогосподарська продукція. З огляду на цю особливість і те, що основними галузями є рослинництво і тваринництво, найпростішим розмежуванням біологічних активів є їхній поділ на біологічні активи тваринництва та біологічні активи рослинництва.

Виокремлення рослин і тварин в окрему облікову категорію «біологічні активи» розширило перелік облікових номенклатур та об'єктів обліку в аграрних підприємствах, виділивши при цьому витрат на їх біологічні перетворення. Як наслідок, виникла необхідність розширення і уточнення аналітичних рахунків з обліку таких активів, уточнення механізму

калькулювання собівартості продукції аграрного виробництва, що враховує кількісні зміни саме біологічних активів.

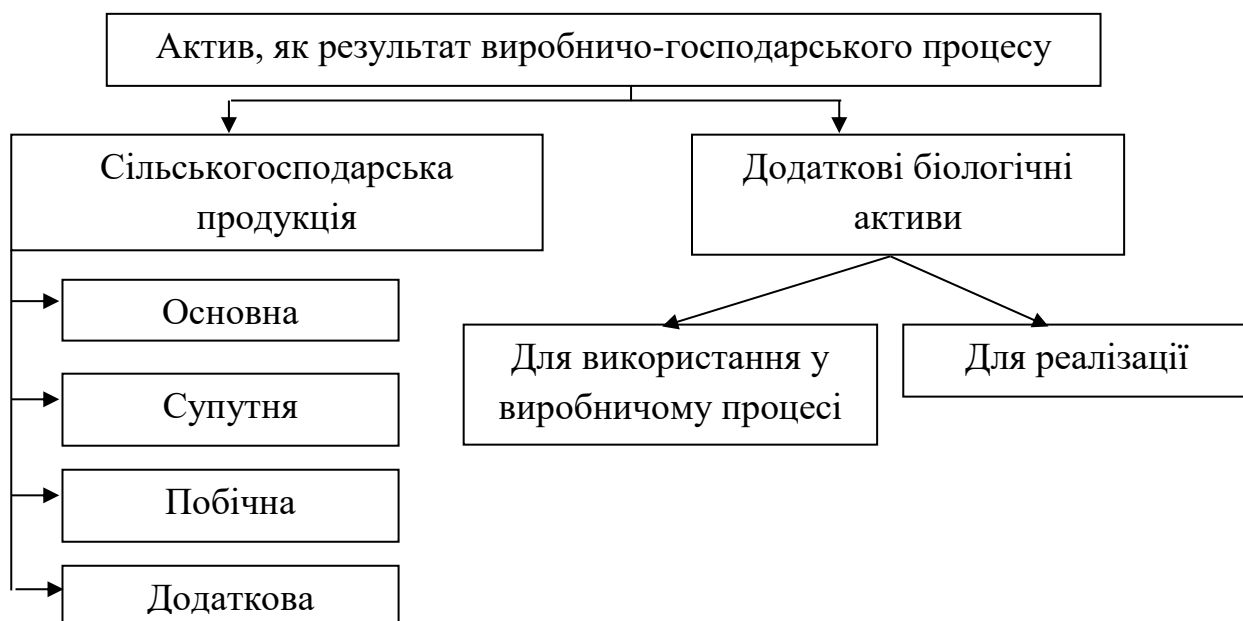


Рис. 1.4 Біологічні активи в господарському процесі аграрного підприємства

Джерело: узагальнено за П(С)БО 30 «Біологічні активи» [66]

Іншою особливістю вищенаведених означень є наявність суперечностей, пов'язаних з чинною українською практикою відображення тварин і рослин у системі бухгалтерських рахунків і формах звітності.

Таблиця 1.2

Склад біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові БА, на які поширюється П(С)БО 30	Продукти перероблення, на які не поширюється П(С)БО 30
1	2	3	4
Довгострокові БА тваринництва			
Основне стадо овець	Молоко, каракульські смужки, вовна, гній	Приплід	Пряжа, бринза, м'ясопродукти
Основне стадо великої рогатої худоби	Молоко, гній	Приплід	Сметана, масло, сир, м'ясопродукти
Основне стадо свиней	Гній	Приплід	М'ясопродукти
Поточні БА тваринництва			
Тварини на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої маси, гній		М'ясопродукти

1	2	3	4
Риба (риборозведення)	Товарна риба	Матеріал для розведення риби	Рибні продукти
Доросла птиця	Яйця, пташиний послід		М'ясопродукти
Сім'ї бджіл	Мед, віск, прополіс тощо	Нові рої	
Довгострокові БА рослинництва			
Виноградники	Виноград	Чубуки	Вино- та сокоматеріали
Сади, дерева в лісі (лісовий масив)	Плоди, деревина ділова, дрова	Саджанці	Сухофрукти, консерви фруктів, пиломатеріали
* До основного стада належать продуктивні тварини, які систематично надають сільгосппродукцію та/або додаткові БА.			
** Плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, на які не поширюється П(С)БО 30			
Поточні БА рослинництва			
Зернові культури	Зерно, зернові відходи, солома		Борошно, крупа, комбікорми
Овочеві культури	Овочі		Консерви овочеві, соління
Технічні культури	Тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки		Тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
Кормові культури	Зелена маса, коренеплоди		Силос, сінаж
Розсадники		Саджанці	

Джерело: додаток до П(С)БО 30 [66]

Планом рахунків біологічні актив розмежовані на довгострокові та поточні. З 2018 року передбачено в складі 1 класу «Необоротні активи» окремі субрахунки для обліку тварин (субрахунок 107 «Тварини»), а також багаторічних насаджень (субрахунок 108 «Багаторічні насадження»).

Інші довгострокові біологічні активи відображаються на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», до якого передбачено субрахунки 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»; 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 164 «Довгострокові біологічні активи

тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»; 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»; 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю») і поточних біологічних активів (рахунок 21 «Поточні біологічні активи». До нього є такі субрахунки (211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 213 «Поточні біологічні активи тваринництва»)) [61].

Субрахунки передбачені Планом рахунків для забезпечення виділення біологічних активів рослинництва і тваринництва. Також використовується обраний метод оцінювання – первісна чи справедлива вартість, рівень зрілості для довгострокових біологічних активів. Приклад виділення субрахунків представлено в таблиці 1.3.

Деталізація обліку в розрізі аналітичних рахунків необхідна по тій причині, що біологічні активи постійно змінюються: рослини проходять певні фази розвитку, сади та насадження (дерева, кущі, виноградники) не одразу вступають у фазу плодоношення, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості. Детальна аналітика забезпечує додатковою інформацією систему управління і формується у відповідь на інформаційні запити користувачів.

Досить повну класифікацію біологічних активів пропонує Дерій В.А. [17], який зазначає що «управління процесами біологічних перетворень біологічних активів є процесом трудомістким і вкрай складним, оскільки об'єктом управлінських дій є живі істоти – рослини і тварини, життєвий цикл яких значною мірою залежить від природних умов, біологічних особливостей та впливу людської діяльності». В.А. Дерій пропонує виділення у класифікації біологічних активів додаткові ознаки, зокрема: «1) за відношенням до призначення біологічних активів (основні і додаткові біологічні активи); 2) за місцем їх перебування (на певній земельній ділянці та складі); 3) за походженням (придбані підприємством і створені у підприємстві); 4) за величиною вартості (дорого-, середньо- та маловартісні); 5) за фактом визнання

(визнані, невизнані); 6) за часом придбання (створення) (придбані (створені) у звітному періоді, в минулих періодах); 7) за ставленням до браку (браковані, небраковані)» [17, с. 146]. Така класифікація має виключно важливе значення для організації управлінського обліку.

Таблиця 1.3

Пропоновані ознаки класифікації біологічних активів для побудови аналітичного обліку

Субрахунок	Класифікаційна ознака	Аналітичний рахунок
107 «Тварини»	Статеві-вікова група	107 «Основне стадо корів молочного напрямку»
	Структурний підрозділ	1071 «Основне стадо корів молочного напрямку, бригада № 1»
108 «Багаторічні насадження»	Вид багаторічних насаджень (багаторічних трав, овочевих культур)	1081 «Сади» 10811 «Виноградники» 10812 «Ягідники»
161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	Право власності	1611 «Власні» 1612 «Орендовані»
162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»	Культура, дата переведення, дата закладання, структурний підрозділ	16111 «Кісточкові» 161111 «Сад кісточковий, бригада № 1»
163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю» 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю»	Галузь тваринництва	1631 «Скотарство» 1632 «Свинарство»
165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»	Вид багаторічних насаджень	1651 «Сади»
166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»	Культура	16511 «Сад кісточковий»
	Дата закладання, структурний підрозділ	165111 «Сад кісточковий, закладений 16.05.2019»
211 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю»	Галузь рослинництва	2111 «Зернові і зернобобові»
23 «Незавершене виробництво»	Вид культур	21111 «Пшениця озима» 21112 «Пшениця яра»
212 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю»	Галузь тваринництва	2121 «Скотарство» 2122 «Свинарство»
213 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю»	Статеві-вікова група, структурний підрозділ	21211 «Телички 2020 р. н.» 21212 «Телички 2021 р. н.» 21213 «Бички 2020 р. н.»

Джерело: систематизовано за [2, 6, 15, 19, 20, 37, 54]

У разі ведення органічного виробництва у класифікації необхідно виокремлювати біологічні активи органічного походження (рис. 1.5).

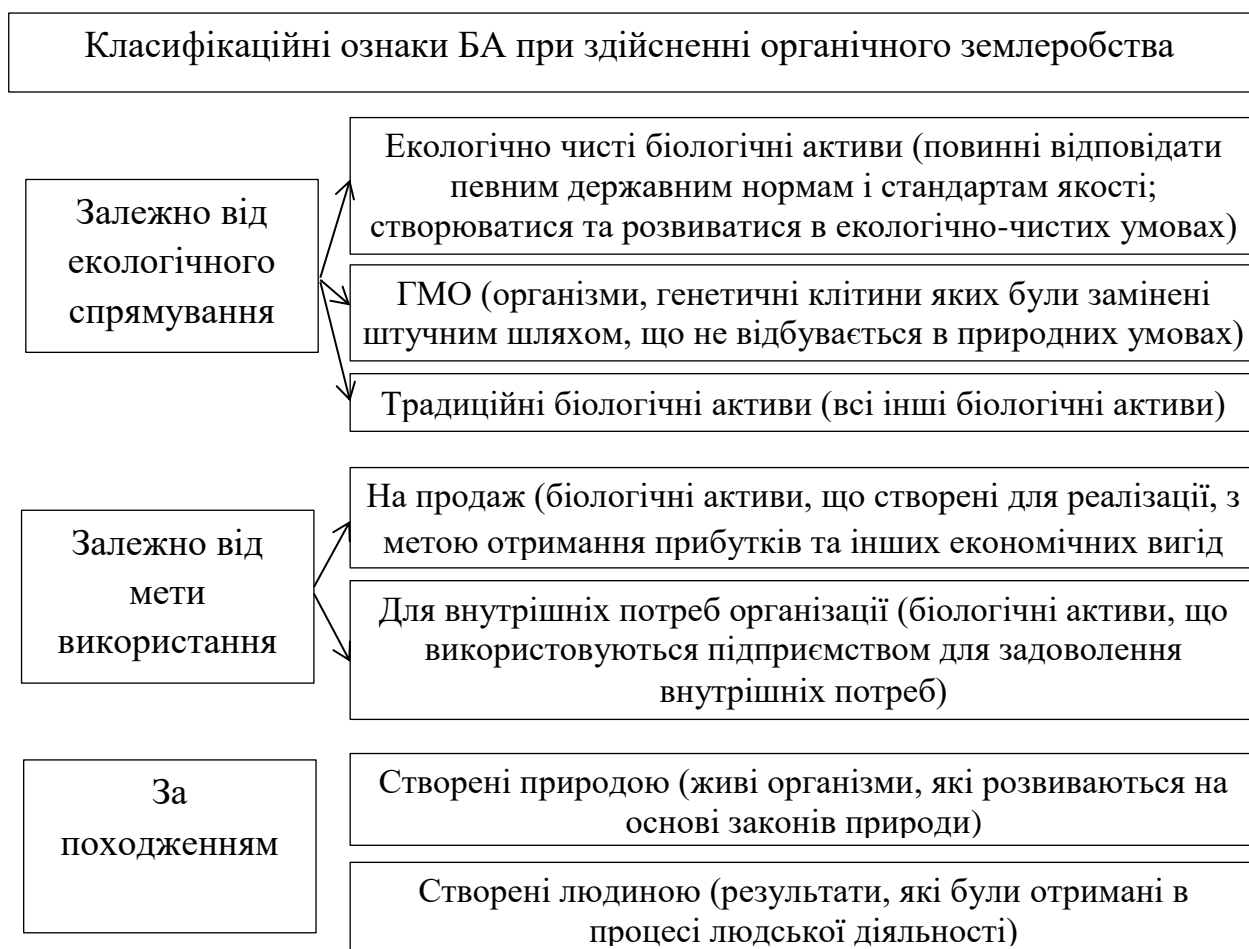


Рис. 1.5. Уточнена класифікація БА при вирощуванні органічної продукції

Виділені на рис. 1.5. класифікаційні ознаки забезпечують поглиблену аналітичну деталізацію в розрізі екологічно чистих БА, БА перехідного періоду, БА за класичною технологією вирощування. Класифікаційна ознака залежно від екологічного спрямування в умовах екологічної кризи відіграє важливе значення, оскільки може забезпечити додаткові конкурентні переваги при реалізації екологічно чистої продукції та результатів її переробки. Екологічно чисті, традиційні та генномодифіковані БА повинні розмежовуватися та відображатися як окремі облікові елементи. Відрізнятиметься оцінка таких активів та формування їх вартості.

Класифікація за походженням необхідна для калькулювання собівартості, оскільки щодо активів, створених природою, застосовуватиметься видозмінена методика визначення собівартості.

1.2. Сутність та характеристика біологічних перетворень для їх облікового відображення

Так як живі організми, що використовуються в сільськогосподарському виробництві, вважаються біологічними активами і відповідають умовам визнання об'єкту активом, їх використання передбачає отримання економічних вигод від сільськогосподарської діяльності. Як показують результати дослідження сутності БА, їх економічної характеристики та класифікації, здійснені в попередньому підрозділі 1.1., біологічні активи відносяться до оборотних (поточні БА) та необоротних (довгострокові БА). Але їх використання в господарському обороті не схоже на звичне використання оборотних чи необоротних активів. Оскільки біологічні активи є живими організмами, в процесі господарського обороту вони немов трансформуються, зазнають перетворень. Окремі БА активи можуть забезпечувати одержання готової продукції до завершення виробничого циклу (кукурудза, посаджена на зерно внаслідок негативного впливу природних факторів скошена на силос).

В П(С)БО 30 «Біологічні активи» [66] наводиться визначення біологічних перетворень, як процесу якісних і кількісних змін біологічних активів. Біологічне перетворення охоплює процеси росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу. Біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди.

МСФЗ 41 «Сільське господарство», що встановлює порядок обліку та звітності про сільськогосподарську діяльність, визначає, що така діяльність спрямовується на управління біотрансформацією рослин і тварин з метою продажу, отримання с.-г. продукції або виробництва додаткових БА [44].

Як зазначає Гаврик О.Ю. [12], біотрансформація – це процеси росту, переродження, виробництва і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу. В результаті такої трансформації відбувається зміна активу в сторону збільшення або зменшення кількісних та якісних

характеристик (в результаті можуть з'явитися нові біологічні активи), або ж забезпечується можливість отримання сільськогосподарської продукції.

Біотрансформація є об'єктом управління, оскільки саме управлінські дії сприяють біотрансформації шляхом створення сприятливих або стабільних умов, необхідних для того, щоб цей процес відбувався. Прикладами такого управління є внесення добрив в ґрунт для забезпечення очікуваної врожайності, післяпосівний догляд. Отже, можна зробити висновок, що результат біологічної трансформації до певної міри залежить від результату управління, завдяки якому сільськогосподарська діяльність відрізняється від інших видів господарювання, в яких використовуються біологічні активи.

Складовою частиною біологічної трансформації є оцінка змін біологічного активу, яка передбачає вимір і контроль за зміною якості (вологість, цукристість, вміст олії) або кількості (приплід, вага, довжина і т.д.). Результатом трансформації є: змінюваність (ріст, розмноження); отримання у результаті виробництва кількох видів продукції (у скотарстві – м'ясо, молоко, гній тощо; у бджільництві – мед, віск тощо; у птахівництві – м'ясо, яйця, пух, пір'я (для порівняння: у рослинництві при вирощуванні зернових культур – зерно, солома; буряка – буряк, гичка; гарбузових культур (залежно від призначення) – насіння, м'якоті (плодів), яка може використовуватися як корм для тварин і т. ін.); сезонність (для багатьох тваринницьких галузей, наприклад, бджільничої, птахівничої) тощо.

Виходячи із пропонованого ПСБО 30 визначення можна зауважити, що біологічні перетворення не здійснюються самі по собі (виключенням є та невелика частина БА, які створюються природою) і вимагають постійних витрат. Логічним постає питання: які витрати вважати витратами на біологічні перетворення? Оскільки в процесі використання біологічних активів господарство отримує сільськогосподарську продукцію, то витрати на її виробництво прирівнюються до витрат на біологічні перетворення. На нашу думку, витрати на біологічні перетворення є вужчим поняттям і включаються до витрат виробництва с.-г. продукції, що демонструє рис. 1.6.

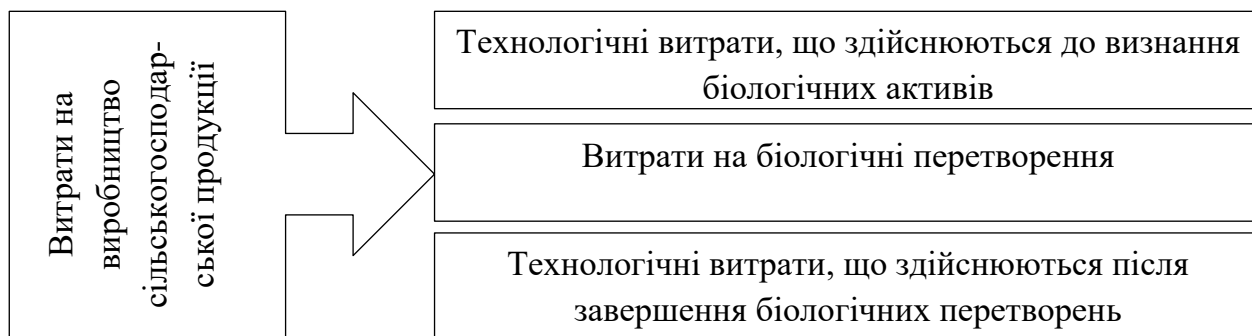


Рис. 1.6. Витрати на біологічні перетворення в структурі витрат виробництва

Під управлінням біологічними перетвореннями слід розуміти створення сприятливих або, принаймні, стабільних умов, необхідних для здійснення даного процесу (наприклад, підтримка певного рівня стану ґрунту, поживних речовин, вологості, температури, родючості, освітленості, боротьба зі шкідниками тощо). Саме таке управління відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності [9]

Методологічні засади обліку біологічних активів регламентуються П(С)БО 30 «Біологічні активи», а облік витрат на їх біологічні перетворення регламентовано у П(С)БО 16 «Витрати». Витрати, пов'язані з біологічним перетворенням, класифікують за такими економічними елементами: прямі матеріальні; прямі на оплату праці; інші прямі; загальновиробничі.

Розпочати вирішення проблеми обліку витрат слід з узагальнення питання оцінки біологічних активів. До продовження положень, обґрунтованих вище, вважаємо принциповим вирішення особливостей застосування первісної та справедливої вартості таких активів.

Відповідно до МСБО 41 об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група, придбання (одержання) яких у балансі визначаються за первісною (справедливою) вартістю [44]. Але брати за основу справедливую вартість за відсутності активного ринку практично неможливо. Це стосується рослинництва, яке функціонувало при відсутності ринку землі та унеможлиблювало продаж багаторічних насаджень в якості біологічного активу, якщо сад як ДБА продати можна, а землю під ним – ні. Із запровадженням

ринку землі необхідно розробити механізм оцінки ДБА як цілісного об'єкту, що включає сам актив та землю під садом чи ягідником.

Специфіку мають також активи тваринництва, оскільки приріст живої маси розглядається як окрема продукція, хоча він залишається невід'ємною від самого біологічного активу (тварини) частиною. Тому реалізація тварин у живій вазі вважається реалізацією сільськогосподарської продукції, а отже активний ринок на такі активи існує. Продуктивну худобу з основного стада також завжди є можливість вибракувати та продати у живій вазі. Тому біологічні активи тваринництва можуть обліковуватись за справедливою вартістю.

Чинна облікова практика оперує класифікацією витрат, визначеною українськими стандартами обліку (ПСБО 16 «Витрати», ПСБО 30 «Біологічні активи» та іншими, які містять рекомендації, пов'язані з обліком витрат).[66] Для облікових працівників найбільш зручно керуватися нормативно-правовими нормами, які одночасно формують вихідну базу для складання звітності. Фінансова звітність, за невеликим винятком (форма № 2 та Примітки), практично не містить детальних даних про витрати за різними класифікаційними групами. Достатньо стисло така інформація подається в статистичній звітності, а саме в Звіті про основні економічні показники роботи сільгосп підприємств (№ 50).

У підрозділі «Витрати на виробництво продукції сільського господарства і послуг» подається інформація за галузями рослинництва й тваринництва в розрізі елементів витрат. Вони включають: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні затрати (у т.ч.: корми, пальне і мастильні матеріали, електроенергія, будівельні матеріали для ремонту, інші матеріальні витрати, амортизація). Вказані звітні дані формуються у звіті й подаються до органів статистики не пізніше 28 лютого.

Узагальнюючи результати досліджень науковців та практиків можна дійти висновку, що класифікація витрат, яка представлена у звітності (як статистичній, так і фінансовій), мало придатна для оперативного управління витратами на біологічні перетворення, тому актуально крім фінансового обліку

розвивати інші облікові підсистеми управлінського, екологічного, соціального обліку тощо.

Одержання високих показників якості продукції не повинно досягатись за будь-яку ціну. Тобто витрати на забезпечення якості продукції, що є додатковими відносно до основних виробничих витрат, передбачених традиційними технологіями вирощування, повинні бути економічно виправданими і компенсуватися надлишковим попитом на якісну продукцію. Водночас, необхідним є визначення і досягнення оптимального рівня цих витрат, що забезпечується тоді, коли абсолютний розмір різниці між отриманими доходами від реалізації високоякісної продукції та витратами на досягнення якісних показників є максимальним.

Для досягнення поставленої мети потребують вирішення завдання:

- класифікація витрат на забезпечення якості продукції з урахуванням існуючої концепції всезагального управління якістю та технологічних особливостей вирощування біологічних активів;
- визначення об'єктів обліку витрат на забезпечення якості продукції;
- розробка системи аналітичних субрахунків для обліку витрат на забезпечення якості продукції;
- внесення змін до наказів про облікову політику.

Пріоритетними завданнями обліку витрат на біологічні перетворення та виробництво сільськогосподарської продукції за статтями є [56]:

- інформаційне забезпечення керівництва підприємства задля прийняття раціональних управлінських рішень;
- спостереження й контроль за рівнем витрат, який фактично досягнутий порівняно з їх нормативами й планом для визначенням відхилень і розробки економічної стратегії;
- розрахунок собівартості виробленої продукції для здійснення оцінки готової продукції та визначення фінансових результатів суб'єкта господарювання;

- достовірний облік виготовлення продукції за її видами з урахуванням рівня якості;
- оцінка економічних результатів виробничої діяльності окремих структурних підрозділів підприємства;
- систематизація інформації управлінського обліку господарської діяльності для прийняття раціональних довгострокових рішень.

Отже, в процесі біологічних перетворень господарство отримує готову сільськогосподарську продукцію, яка вважається результатом трансформації біологічного активу і може бути основною або супутньою. Така продукція теж вимагає належної оцінки.

Впровадження МСФЗ 41 «Сільське господарство» [44] зумовлює формування принципово нових методологічних основ обліку сільськогосподарської діяльності, заснованих на ринковій вартості активів, оскільки пунктами 12-13 Стандарту визначено, що при початковій і подальшій оцінці біологічні активи повинні враховуватися за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [64]. Але базовий для обліку БА П(С)БО 30 з однойменною назвою не дає чіткого визначення справедливої вартості, хоча для оцінки БА вона рекомендується до застосування найчастіше. Термін «справедлива вартість» зустрічається в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.

Вважається, що базовим підходом є оцінювання біологічних активів за справедливою вартістю: всі БА на дату складання балансу оцінюються за сумою, по якій можна обміняти актив або погасити заборгованість в операціях між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [24].

Введення справедливої вартості для обліку сільськогосподарських рослин і тварин нині є одним з найбільш дискусійних питань в обліку аграрного виробництва. Однією з причин є те, що справедлива вартість з позиції обліку не прирівнюється до ринкової вартості (реальної вартості об'єкта на визначену

дату). Справедлива вартість характеризує не час операції обміну, а її умови (незалежність, обізнаність та зацікавленість) та безпосередньо визначається на основі ринкових цін.

Існує три підходи до оцінки справедливої вартості:

- ринковий: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на інформації про реальні угоди на ринках;
- доходний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні майбутніх доходів від об'єкта оцінки;
- витратний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні витрат, необхідних для відновлення об'єкта оцінки з урахуванням зносу.

Спираючись на міжнародну практику варто зазначити, що на відміну від ринкової вартості, поняття «справедлива вартість» передбачає, що угода може відбутися «при наявності певних розбіжностей або при обставинах, котрі відрізняються від нормального процесу перерозподілу в умовах відкритого ринку. Такі обставини передбачають можливість здійснення термінової операції, коли одна з сторін в скрутному становищі, а також інші випадки».

В українській практиці обліку використовують ринковий підхід, за яким визнання справедливої вартості біологічних активів і с.-г. продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Така практика має багато суб'єктивних умовностей, а саме: 1) за окремими видами продукції відсутній активний ринок, тому в якості орієнтиру використовується остання ринкова ціна по операціях з аналогічними або подібними активами (бухгалтер змушений опиратися на власні судження та припущення, що негативно позначається на якості облікових даних та достовірності оцінки); 2) ціни на ринку різко коливаються залежно від місця і часу реалізації продукції і навіть в межах відносно невеликої території можуть суттєво змінюватися за короткий проміжок часу. За наявності кількох активних ринків обирають той, на якому підприємство передбачає продавати БА та/або сільськогосподарську продукцію.

Використання справедливої вартості для оцінки БА та с.-г. продукції сприяє поширенню суб'єктивності в обліку, дає можливість фальсифікувати фінансові результати, призводить до втрати контролю суб'єктів господарювання.

Ціна активного ринку на біологічні активи рослинництва поєднує у собі вартість активу та частково вартість земельної ділянки під цим активом. Облікова система вимагає інформації щодо вартості лише самого біологічного активу без урахування вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, тому оцінка ДБА рослинництва за справедливою вартістю з використанням ціни активного ринку не є доцільною.

Використання різних підходів та методів визначення вартості БА призводить до того, що у системі обліку оцінка одного й того ж об'єкта може варіюватися залежно від запитів користувачів та їх цілей.

Нині вітчизняна облікова практика пропонує два підходи до оцінки БА на дату балансу:

- оцінка за первісною вартістю (залишковою вартістю)
- оцінка за справедливою вартістю.

Від обраного методу залежатимуть елементи облікової політики. Головним орієнтиром при виборі методів оцінки є необхідність реального відображення активів аграрного підприємства як важливої складової виробничого процесу.

Застосування справедливої вартості в оцінці біологічних активів і сільськогосподарської продукції вносить зміни в організацію обліку доходів і витрат та визначення фінансових результатів. Тепер при первісному визнанні (при оприбуткуванні) продукції, оціненої за справедливою вартістю, необхідно обліковувати різницю між справедливою вартістю сільськогосподарської продукції та витратами на виробництво. Якщо справедлива вартість перевищує витрати, різницю необхідно відображати як інший операційний дохід, а якщо витрати від виробництва перевищують справедливу вартість – як інші операційні витрати [19].

Слушною є думка щодо необхідності розробки окремого стандарту, присвяченого розкриттю сутності концепції оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку. Недосконалість сучасних методик оцінки біологічних активів призводить до проблем у сфері формування достовірної інформації: про витрати в сільськогосподарських підприємствах; у фінансовій звітності; під час визнання витрат та доходів (можливо необхідно у фінансовій звітності зазначати вартість активів як за справедливою вартістю, так і за первісною. У такому випадку, користувачі зможуть самостійно приймати рішення щодо зазначеної вартості активів) [27].

Визначають такі три види оцінювання біологічних активів:

- при надходженні;
- при первісному визнанні;
- на дату балансу.

Якщо БА надходять на підприємство, їх оцінюють за первісною вартістю. Придбані за плату біологічні активи оцінюються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством на їх отримання. Для цього застосовують таку формулу (1.1).

$$\text{ПВБА} = \text{СПП} - \text{З} - \text{НП} + \text{СВМ} + \text{ТВ} + \text{ІВ}, \quad (1.1)$$

де ПВБА – первісна вартість біологічних активів, придбаних за плату;

СПП – сума, сплачена постачальникам біологічних активів;

З – знижки (згідно з угодою);

НП – непрямі податки (що не підлягають поверненню);

СВМ – сума ввізного мита;

ТВ – транспортні витрати;

ІВ – інші витрати, пов'язані з придбанням біологічних активів.

Оцінювання біологічних активів на дату проміжного балансу та річного балансу здійснюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [37].

Оцінювання біологічних активів на дату балансу за первісною вартістю можливе, якщо їх справедливую вартість неможливо достовірно визначити. У

такому разі оцінку проводять на дату балансу з врахуванням особливостей кожного виду класифікованих активів наступним чином:

- ДБА – за первісною вартістю за вирахуванням зносу і втрат від зменшення корисності відповідно до П(С)БО 7;
- незрілі ДБА – за сумою витрат, понесених на закладку і вирощування. При переведенні до складу зрілих ДБА їх оцінюють за справедливою вартістю;
- поточні біологічні активи – за первісною вартістю до періоду, в якому можливо визначити справедливу вартість;
- поточні біологічні активи рослинництва, які не досягли зрілості й технологічний процес створення яких не завершений, відображають як незавершене виробництво й оцінюють за виробничою собівартістю [37].

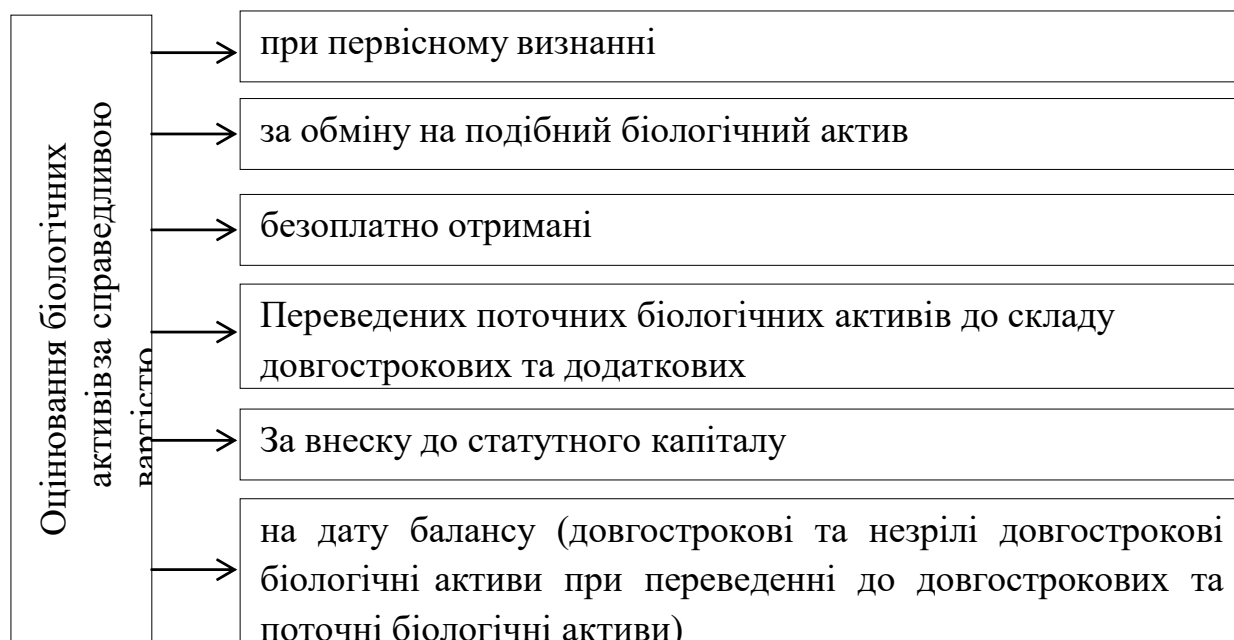


Рис. 1.7. Фактори оцінювання біологічних активів за справедливою вартістю

Джерело: сформовано за [37, 66]

Сільськогосподарська продукція за формулюванням п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [66] після первісного визнання надалі оцінюється й обліковується з урахуванням вимог П(С)БО 9 «Запаси» за найменшою з двох оцінок: чистою вартістю реалізації або первісною вартістю.

Узагальнюючи існуючі підходи до оцінки біологічних активів можна зробити висновок про рекомендацію щодо переважного застосування оцінки за справедливою вартістю.

1.3. Характеристика біологічних активів як об'єкта управління на прикладі ТОВ «ПК «Зоря Поділля» та інновації їх використання

ТОВ «ПК «Зоря Поділля» було створено на базі Гайсинського цукрового заводу, і з тої пори пройшло значний шлях розвитку, перетворившись на сучасне вертикально-інтегроване підприємство.

Станом на 01.06.2020р після реорганізації структурних підрозділів працює 4 сільськогосподарських відділень .

Товариством в лютому 2019року придбано частку розміром 100% в статутному капіталі ТОВ «Юрковецьке» та приєднано до ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Відділення № 1 цукровий завод, що входить в склад ТОВ «ПК «Зоря Поділля» є цілісним майновим комплексом, який самостійно веде свою господарську діяльність і призначений для повного циклу виробництва цукру. Відділення має весь необхідний перелік механічного і енергетичного обладнання, споруд, техніки та людських ресурсів для приймання цукрових буряків, виробництва цукру, його зберігання і відвантаження. Побічними продуктами виробництва цукру є буряковий жом та меляса, для яких підприємство також має необхідні площі, ємкості та техніку для зберігання і відвантаження.

Склад та структура біологічних активів ТОВ «ПК «Зоря Поділля» в динаміці за 2018-2020 рр. представлені в табл. 1.4.

Біологічні активи відображаються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію за винятком тих випадків, коли справедливу вартість не можна визначити з достатньою мірою достовірності. Якщо справедлива вартість не може бути надійно оцінена, БА оцінюють за вартістю придбання за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення. Витрати на реалізацію включають усі витрати, необхідні для продажу активу, в т.ч. на його доставку. Різниця між справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на продаж і виробничою собівартістю відображається як коригування вартості БА на кожну звітну дату.

Зміна цього коригування за період відображається як зміна справедливої вартості біологічних активів та с.-г. продукції.

Таблиця 1.4

Структура і динаміка біологічних активів ТОВ «ПК «Зоря Поділля»

Вид активів	2018 р.		25019 р.		2020 р.		Відхилення 2020 р. від 2018 р.	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%
Довгострокові біологічні активи , в т.ч.	20813	100	35193	100	36208	100	15395	-
- робоча худоба	34	0,16	169	0,48	146	0,40	112	0,24
- продуктивна худоба	20779	99,84	35024	99,52	36062	99,6	15283	-0,24
Поточні біологічні активи	22331	100	54650	100	57997	100	35666	-
- тваринництва	3897	17,45	31727	58,05	37878	65,3	33981	47,85
- рослинництва	18434	82,55	22923	41,95	20119	34,7	1685	-47,85

Поточні біологічні активи рослинництва представлені на кінець року посівами озимої пшениці, озимого гороху та посівів на корм.

Зміна вартості біологічних активів рослинництва станом на 1 січні 2020 року відбулася за рахунок зменшення в результаті збору урожаю на 1329239 тис. грн.. вартість продукції сільського господарства у складі запасів за період 2019-2020 рр. збільшилася із 54,943 тис. грн. до 188,734 тис. грн.. У складі готової продукції виділяють: цукор, сухий гранульований жом, мелясу. Частка іншої продукції становить 0,25%. У залишку на кінець року ТОВ «ПК «Зоря Поділля» кукурудза, соя, пшениця, горох та ячмінь. Частка іншої продукції становила 6,7% на кінець 2019 р. та зменшилася до 0,15% у 2021 р., тому в загальний розрахунок вона не приймається.

ТОВ «ПК «Зоря Поділля» виділяє поточні та довгострокові БА: ВРХ, посіви, врожай. Окремо відображається сільськогосподарська продукція. Після збору урожаю продукція класифікується як запаси. У балансі така продукція відображається за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж у момент збору урожаю.

Таблиця 1.4

**Інформація щодо вирощування сільськогосподарських культур та
реалізації продукції с.-г. виробництва ТОВ №ПК «Зоря Поділля»**

Культура	Площа посіву, га у 2019 році	Зібрано тонн у 2019 році	Урожайність, тонн/га	Площа посіву, га у 2020 році	Зібрано тонн у 2020 році	Урожайність, тонн/га	Реалізовано урожай, т		Середня ціна реалізації грн/т, без ПДВ	
							2019 р	2020 р	2019 р	2020р
Озима пшениця	7481,37	52452,12	7,01	9178,63	51345,8	5,59	54927,0	47939,3	4219	5305
Яра пшениця										
Ячмінь ярий	4157,95	23438,21	5,64				23288,0	410,7	4295	4500
Ярий ячмінь										
Кукурудза	10946,8	101179,14	9,24	11676,62	32796,3	2,81	202640,9	10241,5	3944	4005
Озимий ріпак	386	1241,21	3,22				1241,4		9333	
Цукровий буряк	13029,9	613227,42	47,06	13201,64	550705,3	41,71				
Горох				65,5	216,94	3,31	29,3	932,9	4743	5584
Нут							552,3		1631	
Сочевиця							64,2		4917	
Кукурудза з/корм	237,92	8646,64	36,34	422,4	9631,21	22,80				
Соняшник	2258,21	8263,89	3,66	2141,03	5054,60	2,36	8217,6	4922,1	9652	14097
Трави однорічні	273,46	4360,15	15,94	241,81	4706,34	19,46				
Трави багаторічні	523,78	2900,33	5,54	199,5	911,62	4,57				
Соя	10560,4	26966,58	2,55	11984,96	10652,2	0,9	48661,5	8142,3	8776	13420
Пар	1451,74									
Інше (люцерна зерно)							5,3		54167	
Не придатні для посіву жито озиме	247,67									
Всього:	51 555,23	842 675,7		49 112,09	666 020,2		339 627,5	72 588,8		

Джерело: систематизовано за даними статистичної звітності

В якості біологічних активів ТОВ «ПК «Зоря Поділля» виділяє тварин за видами та незібраний урожай. Необоротні біологічні активи тваринництва включають молочне поголів'я із середнім періодом лактації 9 міс. та коней. До оборотної ВРХ відноситься молоде поголів'я і поголів'я, утримуване на продаж. ТОВ «ПК «Зоря Поділля» скоротило поголів'я свиней, птиці не мало взагалі. Молочне стадо ВРХ забезпечує можливість отримання молока та частково м'яса від забою. Орендованих біологічних активів ТОВ не має, орендує лише земельні паї, тому аналіз ефективності орендних операцій не здійснювався.

Виробництво та реалізація продукції тваринництва

ТОВ «ПК «Зоря Поділля»

Продукція	Виробництво				Реалізація			
	2019		2020		2019		2020	
	тис. кг	тис. грн	тис. кг	тис. грн	Реалізовано тис. кг.	середня ціна реалізації грн /кг без ПДВ	реалізовано тис. кг.	середня ціна реалізації грн /кг без ПДВ
ВРХ	438,9	23 748,4	318,7	25 710,9	528,9	29,99	376,6	49,4
Молоко	9 501,5	66 793,3	9 454,6	72 373,9	9 092,9	8,48	9 617,4	9,0

Джерело: систематизовано за даними статистичної звітності

Оскільки ТОВ «ПК «Зоря Поділля» здійснює переробку цукрових буряків, у складі готової продукції варто проаналізувати динаміку виробництва цукру.

Таблиця 1.6

Виробництво та реалізація цукрової продукції

ТОВ «ПК «Зоря Поділля» за 2019-2020 рр.

Продукція	од. виміру	Вироблено		Реалізовано			
		2019	2020	2019		2020	
				К-ть, т	Ціна грн/т без ПДВ	К-ть, т	Ціна грн/т без ПДВ
Перероблено: буряк цукровий	т.	683 925	551 239				
Отримано продукції:							
цукор	т.	128 899	80 897	89 605	9 138,52	100 072,28	9 416,19
жом свіжий	т.	876 412	496 796	670 212	3,13	224176,85	27,60
жом сухий	т.	6 945	12 076	690	5 080,72	9 463,93	4 649,89
меляса	т.	41 557	24 017	46 064	1 761,57	20 338,29	2 142,30

Джерело: систематизовано за даними статистичної звітності

У зв'язку з відсутністю активного ринку для визначення справедливої вартості БА в рослинництві розрахована приведена вартість чистих грошових потоків, очікуваних від цього активу, дисконтова них за поточною ринковою ставкою. Справедлива вартість розраховується фахівцями ТОВ «ПК «Зоря Поділля» з врахуванням наступних припущень та обмежень:

- очікувана врожайність та середній вихід м'яса;

- середній продуктивний термін життя ВРХ, призначеного для виробництва молока;
- ринкові ціни на поголів'я аналогічного віку, породи та генетичної цінності або ціни за недавніми угодами для аналогічного активу якщо не має активного ринку;
- передбачувані майбутні ціни реалізації;
- прогнозовані витрати на виробництво і продаж;
- ставка дисконтування.

Більшість із цих припущень мають реальне підґрунтя, оскільки формуються на сторичних і прогнозних результатах, використовуються з посланням на опубліковані ринкові дані у відкритому доступі.

Система менеджменту ТОВ «ПК «Зоря Поділля» визначає справедливу вартість сільськогосподарської продукції на активному ринку відповідно до вимог МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» з одночасним вирахуванням витрат на продаж на момент збору урожаю. Визначена таким чином справедлива вартість визнається балансовою вартістю запасів (с.-г. продукції) на дату збору урожаю.

При визначення справедливої вартості та подальшого відображення БА в обліку та звітності у ТОВ «ПК «Зоря Поділля» орієнтуються на наступні принципи та підходи:

- дохід від продажу зернових ґрунтується на очікуваному обсязі зібраного зерна. Для молочної худоби дохід базується на очікуваному обсязі виробленого молока протягом її продуктивного життя після звітної дати і очікуваному обсязі отриманого м'яса на дату забою;

- середнє продуктивне життя поголів'я базується на внутрішній статистичній інформації;

- ціни на готову продукцію (зерно, молоко, м'ясо) беруть ринкові на кінець звітного періоду;

- виробнича собівартість та збутові витрати ґрунтуються на фактичних операційних витратах;

• зростання продажних цін, виробничих та збутових витрат відповідає прогнозованому індексу споживчих цін в Україні (5000 грн. за тону озимої пшениці).

Значна зміна зафіксованих показників витрат та урожайності призведе до суттєвого коливання справедливої вартості.

Перспективним напрямом вдосконалення використання біологічних активів є вертикальне землеробство.

Вертикальне землеробство має високий поріг входження. Це виробництво в контрольованому середовищі з використанням технологій світлодіодного освітлення, опалення, вентиляції, датчиків і сенсорів, систем автоматизації та кондиціонування. Нині в Україні значна частина населення зайнята вирощуванням у відкритому ґрунті без великих витрат на виробництво. Вітчизняний ринок заповнений імпортною продукцією відносно низької вартості, тому через високі витрати міським фермам дуже важко конкурувати в бюджетному сегменті. Ціннісні переваги гідропонного і аеропонного вирощування (екологічність і якість продукції) не винагороджуються через недостатній рівень розвитку ринку.

Головна перевага вертикального землеробства – отримання високих врожаїв в короткий термін і при мінімальному використанні природних ресурсів. У міських фермах, як правило, використовуються високопродуктивні системи вирощування – гідропоніка або аеропоніка. Технології автоматизації знижують використання людської праці, а близькість до споживача – логістичні витрати. Однак слабким місцем залишається відсутність успішних, перевірених бізнес-моделей. Вибір культур, методів їх виробництва і стратегії реалізації залежить від багатьох факторів, заснованих на знаннях і досвіді приймає рішення підприємця, а не конкретних факторах. Шлях до сталого виробництва і пошуку свого місця на ринку може бути нечітким. Бракує даних для економічного аналізу різних моделей, ризиків, стандартизації в оцінці використовуваного обладнання, показників продуктивності для оцінки ефективності роботи.

Вертикальне сільське господарство використовує на 70-95% менше води в порівнянні з традиційним рослинництвом, на 90-100% менше ґрунту (якщо використовуються технології вирощування без ґрунтового субстрату), не використовує у виробництві пестициди. Однак все це компенсується величезними витратами на електроенергію.

Системи штучного освітлення в міських фермах не тільки споживають велику кількість енергії, але і випромінюють тепло, яке створює проблеми з підтриманням температури, а в літні місяці може призводити до перевантаження систем кондиціонування. Різні технології розташування рослин або ротації рядів для зменшення кількості використовуваних ламп поки тільки тестуються і повинні підтвердити свою життєздатність.

Низька життєздатність бізнесу – головна перешкода на шляху впровадження технологій міських ферм. Гідропоніці та аеропоніці знадобився пошук дешевих комплектуючих – пластикових компонентів, технологій автоматизації, які мають на меті зменшення вартості систем. Тому міські вертикальні ферми повинні пройти шлях оптимізації існуючих рішень.

Також до невдачі часто призводять:

- дорогі відмови устаткування без наявності фінансової подушки у бізнесу;
- помилкова оцінка витрат на виробництво;
- помилкові рішення в питаннях ціноутворення, вибору культур і розміщення ферм.

Станом на 2019 рік близько 85% вертикальних ферм вимагали додаткових капіталовкладень для виживання. Проекти не в змозі забезпечити рентабельність інвестицій вище 10%. Вертикальні ферми працюють як технічна концепція, але поки не можуть процвітати як бізнес, що виводить сільське господарство на якісно новий рівень.

Міське фермерство вимагає об'єднання знань всіх його учасників, уніфікації ефективних методів виробництва, успішних практик реалізації, розробки надійного методу економічного аналізу. Експерти сходяться на думці, що за міськими гідропонними і аеропонними вертикальними фермами

майбутнє. Вони дозволяють раціонально використовувати воду, коли на класичні технології вирощування припадає 70% від загального споживання прісної води в світі. Сільське господарство втрачає 60% води (33% від сумарного світового водоспоживання) через низьку ефективність систем зрошення. Екологічні методи вирощування сільськогосподарської продукції зменшують вуглецевий слід галузі, на яку сьогодні припадає 8% світових викидів парникових газів. Виробництво без застосування пестицидів, робить продукти більш здоровими. Однак галузі не вистачає стандартизації методів оцінки стійкості, екологічності та рентабельності моделей виробництва, які змогли б влаштувати інвесторів і підприємців. Тому сьогодні будівництво міських вертикальних ферм все ще ближче до соціального проекту, ніж до бізнесу.

Інноваційний підхід у виробництві продукції за участі біологічних активів передбачає активне використання дронів. Така практика активно використовується у ТОВ «Зоря Поділля». Зараз агродрони починають відвойовувати ринок внесення засобів захисту рослин, серйозно конкуруючи з причіпною і самохідною технікою для обприскування. Завдяки технічному розвитку, сьогодні їх застосування в сільському господарстві зачіпає майже всі напрямки робіт: від картографії та геодезії ділянок до обприскування і моніторингу зростання агрокультур. Застосування безпілотників в сільському господарстві стає масштабним, тому в обліку ще на етапі його організації необхідно передбачити витрати на обслуговування та експлуатацію такого обладнання, що формуватиме окрему статтю витрат у складі собівартості поточних і довгострокових біологічних активів.

Збільшення кількості безпілотних літаючих об'єктів, керованих операторами з різним ступенем підготовки і соціальної відповідальності, ставить питання про необхідність законодавчого регулювання цієї сфери. Поки що діяльність безпілотників не є врегульованою на законодавчому рівні, що є окремим напрямом удосконалення нормативної регламентації.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА І ПРАКТИКА ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

2.1. Інформаційно-організаційні аспекти формування облікової політики стосовно біологічних активів

Сучасне агропідприємство генерує величезний масив інформації: дані систем обліку, супутникового моніторингу, результати аналізу ґрунту, дані по врожайності, різноманітні планові показники. З впровадженням нових технологій в діяльність компанії – цей обсяг інформації ще більше зростає. Виникає проблема: зібрано багато даних, але вони роз'єднані, не корелюють між собою, не шикуються взаємозв'язку. Вирішити проблему допоможуть сучасні системи бізнес-аналітики.

Необхідно розробити інформаційну систему, яка допомагає обробляти великі масиви інформації і представляти їх в зрозумілому графічному вигляді. Диспетчери аналізують одну інформацію, фінансисти іншу, операційники – третю. Ці дані необхідно якось зіставити, щоб розуміти, що відбувається на агропідприємстві. Необхідно створити єдину інтегровану систему показників, яка охопить всі: операційні процеси, рух ТМЦ, доходи і витрати, фінанси, щоденну операційну звітність. Створення такої системи дозволяє не тільки консолідувати між собою різну інформацію, але сприяє тому, що ексклюзивність інформації втрачається і вона стає доступною всім.

Створюється єдина система, в якій кожен може побачити необхідну інформацію в залежності від рівня допуску. Ця інформація повинна представлятися максимально повно та інформативно з візуалізацією, представленою в графіках і діаграмах, де одразу видно відхилення або нестиковки. Ще один плюс системи – вона «розвантажить» облікові платформи, які не будуть перевантажуватися невласливими функціями побудови звітів та аналізу, а будуть виконувати лише свої основні завдання. Це полегшить адміністрування і вивільнить час на підготовку та опрацювання інформації. Також фахівці, які займаються аналітикою, будуть витрачати менше часу на збір

інформації, і почнуть займатися безпосередньо аналізом даних та рекомендаціями в прийнятті рішень.

Коли агроном дає дані по операціях – він вказує на якому полі виконувалися роботи, які це були роботи, які ТМЦ використовувалися. Інформаційна система може візуалізувати дані по полях, по врожайності, по культурі, року врожаю. Можна проаналізувати на якому полі врожайність вище або нижче. Користувач можете перейти на конкретну картку поля і там побачити всю інформацію, яка є в облікових системах: загальна площа, як вона змінювалася по роках, дані з аналізу ґрунту, врожайність, культури, різні технологічні операції і ТМЦ, використані на цьому полі і їх вартість.

У типовій 1С ця інформація розподілена по різних облікових регістрах, щоб все зістикувати – потрібно або програмувати в 1С нові види звітів, або витратити час на обробку та зведення кількох таблиць в Excel. При цьому потрібно пам'ятати, що інформація динамічна і часто змінюється. Плюс також змінюються і самі запити користувачів на форму подання і зміст звітів.

Ризик помилок при внесенні первинної інформації зростає зі збільшенням обсягу інформації. Іноді виникають проблеми, коли при перенесенні даних одна база враховувалася в кг, а інша в тоннах. Через це відбувається збій – помилка в результаті неправильного вказівки одиниць виміру. Такі помилки та неточності дуже важко виявити в великому потоці даних облікової програми.

Впровадження подібного продукту дозволяє очистити облік, побачити помилки, побачити, де бракує аналітичної інформації та оперативно виправити. Впровадження системи бізнес-аналітики в компанії – це те, що пронизує всі процеси. Успішність такого проекту залежить від того, наскільки глибоко така аналітика увійде в щоденну діяльність компанії: в усі процеси і відділи.

Питання бізнес-аналітики виник на Заході, як інструмент підвищення ефективності роботи з даними і монетизації інформації. Конкуренція на ринках зростає, рентабельність скорочується, тому потрібно таргетовано підходити до клієнтів, співробітників, виробництва, процесів, що вимагає більш глибокого аналізу діяльності компанії.

В Україні аграрні компанії стикаються з безліччю факторів, що впливають один з одного і перебувають у тісному взаємозв'язку: потрібно всю інформацію систематизувати і побачити на скільки планового здійснюються процеси, як вони впливають на фінансовий результат. Так чи інакше вони пов'язані із біологічними активами, біологічними перетвореннями, адже в аграрному виробництві їхня частка досить вагома.

Система бізнес-аналітики дозволяє подивитися на процеси компанії і зіставити: що є зараз і що повинно бути за планом.

Необхідно вибудовувати єдиний інформаційний простір. Співробітники повинні працювати в рамках єдиної парадигми інформації. А бізнес-аналіз підвищує якість роботи з даними і дозволяє поліпшити процеси.

Кожне підприємство хоче консолідувати інформацію і зробити її доступною для всіх максимальній кількості співробітників. Щоб дані можна було подивитися на різних пристроях і не залежати від конкретної людини при їх підготовці та аналізі. Системи бізнес-аналітики – це якраз те рішення, яке і допомагає реалізувати це завдання.

Специфіка роботи сільгоспідприємств пов'язана з використанням у господарській діяльності біологічних активів (далі – БА) та отриманням сільгосппродукції. Тому при формуванні облікової політики треба врахувати особливості цих специфічних облікових об'єктів. Відповідно до п. 6 НП(С)БО 30 об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид БА або група БА. Тому в обліковій політиці сільгоспідприємство має визначити об'єкт бухгалтерського обліку БА – вид чи групу [66]. У рослинництві окремими об'єктами БА можуть бути (п. 3.3 Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінфіну від 29.12.06 р. № 1315, далі – Методичних рекомендації № 1315) [45]:

- окремі види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо);

- однорідні групи БА, які складаються із підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо) чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

У тваринництві об'єктами БА можуть бути (п. 3.4 Методичних рекомендацій № 1315) [45]:

- види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо);

- однорідні групи БА, які складаються із певних статево-вікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових БА можуть бути види багаторічних насаджень (п. 3.5 НП(С)БО 30) [66].



Рис.2.1. Групи біологічних активів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та рахунки з їхнього обліку

Таким чином, якщо сільгосп підприємство в обліковій політиці установило об'єктом обліку витрат, наприклад, окремі культури, на рахунку 23

«Виробництво» облік вестиметься за такими об'єктами: «Кукурудза», «Соняшник» тощо. У розрізі встановленого об'єкта (виду чи групи) ведеться також облік витрат і визначається фінансовий результат від первісного визнання додаткових БА і сільгосппродукції (п. 17 НП(С)БО 30, п. 7.2, 7.5 Методичних рекомендацій № 1315) [45].

Первісне визнання додаткових БА Згідно з п. 9 НП(С)БО 30 додаткові БА можна оцінювати: за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати в місці продажу; виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16 [64].

Отже, сільгоспідприємство у своїй обліковій політиці має прописати і цей момент.

За загальним правилом БА відображаються на дату балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати в місці продажу (п. 10 НП(С)БО 30) [66]. Проте обліковою політикою може бути встановлена оцінка за первісною вартістю (для довгострокових БА з урахуванням суми зносу і втрат від зменшення корисності), але тільки в разі дотримання умов, наведених у п. 11 НП(С)БО 30, а саме:

- або їхню справедливу вартість на дату балансу неможливо визначити;
- або сільгоспідприємство є платником податку на прибуток.

Поточні БА рослинництва відображаються як незавершене виробництво (п. 11 НП(С)БО 30) [66]. Таким чином, в обліковій політиці сільгоспідприємство може, приміром, написати, що є платником податку на прибуток і тому на дату балансу оцінюватиме БА за первісною вартістю (крім поточних БА рослинництва, які відображаються як незавершене виробництво). Якщо ж сільгоспідприємство оцінюватиме БА на дату балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати в місці продажу, то рахуємо, що фіксувати це загальне правило в обліковій політиці не обов'язково.

В обліковій політиці необхідно чітко окреслити умови визнання та відображення доходів (витрат) від первісного визнання БА. Це стосується БА, які оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати в

місці продажу. Доходи (витрати) від первісного визнання БА включають до складу доходів (витрат):

1. або один раз наприкінці звітного (календарного) року;
2. або на кожну дату балансу з коригуванням до фактичної суми доходів (витрат) наприкінці року.

В обліковій політиці записують один із варіантів.

Політика організації обліку біологічних активів поширюється на сільськогосподарську продукцію та стосується оцінки такої продукції, документування, відображення у системі бухгалтерських рахунків.

Передусім зупинимося на особливостях оцінки. Сільгосппродукцію оцінюють за одним із методів, передбачених п. 12 НП(С)БО 30 [66]:

- за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати в місці продажу;
- виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16 [64].

Обрану оцінку сільгосп підприємство прописує у своїй обліковій політиці. Доходи (витрати) від первісного визнання сільгосппродукції Такі доходи включають до складу доходів (витрат) за одним із двох варіантів, як і доходи від первісного визнання БА. Це також має бути відображено в обліковій політиці.

Особливості визначення справедливої вартості викладено в п. 13–16 НП(С)БО 30, п. 5.1–5.7, 6.2, 6.3 [66], 6.6–6.8 Методичних рекомендацій № 1315 [45]. Проте з практичної точки зору в такому визначенні є багато незрозумілого. Наприклад, ціни якого активного ринку брати для визначення справедливої вартості? Інша особливість: якщо активного ринку немає, то справедливу вартість треба визначати за одним із методів, перелічених у п. 14 НП(С)БО 30 [66]. Тут виникає друге запитання: якому методу надати перевагу? У п. 5.1 Методичних рекомендацій № 1315 зазначено, що підприємство може самостійно визначити методику аналізу джерел інформації для встановлення справедливої вартості. Отже, в обліковій політиці доцільно конкретизувати нюанси визначення справедливої вартості, зокрема на якому активному (по суті – біржовому) ринку брати ціни для встановлення такої вартості.

Зі змісту п. 5.2 Методичних рекомендацій № 1315 [45] випливає, що слід брати ціни, які склалися на регіональному ринку. У п. 17 МСБО 41 «Сільське господарство» [44] йдеться про активний ринок за місцезнаходженням продукції. Але ж як визначати місцезнаходження – на рівні населеного пункту, де розташоване сільгосп підприємство? На рівні області? На рівні країни? Варто зауважити, що в Україні немає класичного біржового (активного) ринку, на якому визначають ціну продукції. Якщо сільгосп підприємство продає продукцію на зарубіжних біржах, треба орієнтуватися на ціни таких бірж. Якщо ж воно не продає на зарубіжних біржах, йому доведеться визначати справедливую вартість не за методом активного ринку, а за одним з інших методів, наведених у п. 14 або 15 НП(С)БО 30 (також п. 5.2–5.6, 6.2, 6.3, 6.6–6.8 Методичних рекомендацій № 1315) [45, 66]. Обраний метод краще закріпити в обліковій політиці.

Слід зауважити і врахувати при розробці облікової політики, що в рослинництві справедливую вартість поточних БА встановити досить складно, адже галузь залежить від природно-кліматичних факторів, які досить важко спрогнозувати для визначення справедливої вартості. Тому зазвичай така вартість не встановлюється. Облік поточних БА рослинництва ведеться на рахунку 23 і відображається у звітності як незавершене виробництво в сумі витрат, понесених підприємством на біологічні перетворення, тобто за фактичною собівартістю. Крім того, сьогодні на ринку сільгосппродукції спостерігаються коливання цін (зараз це відчувається особливо гостро). Через це чимало підприємств застосовує планову собівартість із коригуванням наприкінці року до рівня фактичної.

Якщо підприємство все-таки вирішило обліковувати БА за справедливою вартістю, то доцільно створити спеціальні комісії (можуть бути постійно діючими) за розпорядженням керівника господарства. На членів таких комісій покладаються обов'язки зі збирання інформації для формування бази та обґрунтування визначення справедливої вартості БА. Число і кількісний склад таких комісій залежить від розміру господарства, кількості об'єктів обліку і

виробничої необхідності. Склад і напрямки діяльності комісій (оцінка довгострокових і поточних БА рослинництва/тваринництва і т. д.) визначаються в наказі про облікову політику. До складу комісії слід залучати профільних фахівців, керівників виробничих підрозділів, матеріально відповідальних осіб та бухгалтерів, які відповідають за певний напрямок обліку. У невеликих господарствах функції цих комісій можуть виконувати постійно діючі комісії з інвентаризації, про що також слід зазначити в наказі про облікову політику.

Оскільки типова форма розпорядчого документа про облікову політику законодавчо не встановлена, він розробляється в найбільш зручному для підприємства вигляді, ураховуючи передусім власні інтереси та специфіку господарської діяльності. У ТОВ «ПК «Зоря Поділля» сформований Наказ про облікову політику та в якості додатку розроблено Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику. Наказ (або положення чи інший розпорядчий документ) про ОП не виконує функцій нормативно-правових актів, які регулюють бухоблік, а лише вносить чіткість тоді, коли підприємству надано право обирати процедури, методи та оцінки. Елементи облікової політики згідно НП(С)БО представлені в **додатку**.

Положення ТОВ «ПК «Зоря Поділля» затверджує організаційно-технічні аспекти обліку, серед яких:

- форма організації бухгалтерського обліку;
- перелік осіб, відповідальних за якісне та своєчасне складання та подання фінансової, статистичної, податкової та іншої звітності;
- права та обов'язки головного бухгалтера;
- форма ведення бухгалтерського обліку і спосіб оброблення облікової інформації;
- перелік використовуваних реєстрів бухобліку (спеціалізованих або самостійно розроблених) (як додаток);
- робочий план рахунків із зазначенням синтетичних та аналітичних рахунків обліку (як додаток);
- графік документообігу (як додаток);

- форми первинних документів для фіксації тих господарських операцій, для яких не затверджено типові та спеціалізовані форми первинних і зведених документів, які використовуються для накопичення облікової інформації (як додаток);
- перелік посад матеріально відповідальних осіб (як додаток); порядок і строки проведення інвентаризації за кожним з активів і зобов'язань підприємства із затвердженням складу постійно діючої інвентаризаційної комісії (як додаток);
- інші організаційні моменти залежно від потреб підприємства, які впливають із особливостей його діяльності.

В Положенні прописані методичні складові, в тому числі щодо обліку біологічних активів.

Для того, щоб не перевантажувати Положення та Наказ про облікову політику зайвою інформацією в ТОВ «ПК «Зоря Поділля» відображені лише ті положення обліку, щодо яких у НП(С)БО передбачена багатоваріантність методів і процедур. У Положенні також наводяться лише ті правила обліку, якими підприємство керується у своїй діяльності. У випадку розширення видів діяльності вносяться зміни на початку звітнього року.

В ТОВ «ПК «Зоря Поділля» до Наказу про облікову політику складаються додатки, які конкретизують:

- склад та структуру бухгалтерської служби лише із вказанням посад, а не конкретних осіб, які їх обіймають. Це пов'язане з тим, що протягом певного часу працівник може звільнитися або бути переведеним на іншу посаду.
- перелік відповідальних осіб. У галузі сільського господарства крім матеріально-відповідальних осіб (у рослинництві та тваринництві), на які поширюється повна матеріальна відповідальність, посадових осіб з правом підпису можна віднести посади касира-контролера, завідувача ідальні підприємства, начальника машинно-тракторного парку, завідувача заготівельного пункту, експедитора тощо. На кожному підприємстві установлюється свій перелік.

- Графік документообороту. При складанні графіка неможливо передбачити всі нюанси. Тому за наявності підстав графік можна переглянути у будь-який час і внести до нього зміни на підставі наказу керівника підприємства. На прикладі ТОВ «ПК «Зоря Поділля» для кожного такого працівника робиться виписка з графіка, щоб він знав, складання яких документів належить до його функціональних обов'язків, бачив строки їх передання до бухгалтерії та список підрозділів, до яких передаються документи.

- Робочий план рахунків (представлено в додатку);
- Перелік прямих виробничих та загальновиробничих витрат в розрізі галузей (представлено в додатку);

Особливості облікової політики сільгоспідприємств визначаються наявністю специфічних облікових об'єктів – БА і сільськогосподарської продукції. Вони можуть оцінюватися різними методами. Тому з-поміж можливих сільгоспідприємство має обрати найбільш прийнятний для себе метод.

Стосовно біологічних активів облікова політика змінювалася у 2018 році внаслідок внесення змін до законодавчої бази стосовно методики обліку довгострокових біологічних активів садівництва, які зі складу ДБА переводилися до основних засобів.

Зміна статусу активів – не що інше, як зміна облікової політики. Адже згідно з п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» однією з причин зміни облікової політики саме і є зміна вимог органу, який затверджує П(С)БО.

Запровадження нових облікових методів плодоносних БН передбачає недійсність раніше встановлених. Тому підприємство скасувало ті, що застосовувалися раніше і затвердило наказом про облікову політику відповідні нові методи. І оскільки у практичній діяльності БН оцінюються саме за первісною вартістю, адже активний ринок таких активів не існує, то в разі здійснення відповідних коригувань у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності має місце перспективний принцип. Він означає, що немає необхідності

в перерахунку попередніх фінансових звітів і не потрібно перераховувати сумарний ефект від змін в обліковій політиці у Звіті про фінансовий результат (Звіті про сукупні доходи) та Звіті про власний капітал. Адже зміни не торкаються показників нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) (п. 13 П(С)БО 6).

Фактично зміняться лише рахунки обліку таких рослин:

- Дт 108 – Кт 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» – на первісну вартість таких активів;
- Дт 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» – Кт 131 «Знос основних засобів» – на суму накопиченої амортизації (зносу).

У зв'язку зі змінами в бухгалтерському законодавстві, запровадженими Наказом № 1019, плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, які дають плоди протягом більш ніж одного періоду, обліковують як ОЗ. Прикладом таких плодоносних рослин є сади та виноградники. Зокрема, саме на ці активи не поширюється вплив П(С)БО 30, вони перебувають під владою норм П(С)БО 7. А тому на них поширюються всі вимоги щодо обліку, амортизації, переоцінки, списання, як і до інших ОЗ (п. 5–35 П(С)БО 7). Зарахування плодоносних рослин до складу ОЗ та списання доцільно, як і раніше, оформляти спеціалізованими формами документів, наведеними в додатках до Методрекомендацій № 73. Хоча маємо інші стандартні форми первинного документа для ОЗ – затверджені Наказом № 701. Проте останні не враховують сільськогосподарської специфіки. Тож спеціалізовані форми в цьому плані більш прийнятні.

Сільгоспідприємствам, що займаються садівництвом, іноді доводиться розкорчовувати сад (або його частину), у тому числі до запланованого строку закінчення його експлуатації. Це може статися з різних причин: дерева втратили свої плодоносні можливості, внаслідок хвороби чи пошкодження шкідниками, форс-мажорних обставин (наприклад, пожежі) або взагалі прийнято рішення про перепрофілювання (наприклад, замість нерентабельного абрикосового саду хочуть посадити горіховий). І розкорчування саду є, по суті, ліквідацією ОЗ.

Тому діяти тут треба так само, як і в разі ліквідації інших ОЗ, але з огляду на певні галузеві особливості.

У разі часткової ліквідації насаджень їхня первісна (переоцінена) вартість і сума зносу зменшуються на первісну (переоцінену) вартість і суму зносу ліквідовуваної частини (п. 35 П(С)БО 7). Тому важливо правильно визначити первісну вартість та знос частини, що ліквідується. Це можна зробити за допомогою кількісного обліку (кількість дерев/кущів, що підлягають списанню, у загальній кількості дерев/кущів у саду/ягіднику). Цю інформацію можна отримати з акта на списання, а також документів з уведення в експлуатацію багаторічних насаджень і результатів попередньої інвентаризації.

Деревина чи дрова, отримані від розкорчування саду, оприбутковуються, лише якщо існує ймовірність того, що підприємство в майбутньому отримає економічні вигоди від їх використання і якщо їхня вартість може бути достовірно визначена (п. 5 П(С)БО 9 «Запаси»).

Якщо ж підприємство планує використовувати запаси для власних потреб, то вони оприбутковуються за ціною можливого використання. Така ціна визначається виходячи з вартості подібних запасів, за їх наявності на балансі підприємства, але з урахуванням ступеня придатності до експлуатації. Тобто, якщо в обліку відображаються подібні ТМЦ, підприємство може оприбутковувати отримані після ліквідації цінності за аналогічною вартістю.

Якщо ж подібних запасів на балансі немає, то вони оприбутковуються за ЧВР. ЧВР визначає комісія, яка ухвалює рішення про часткове розкорчування саду. Наприклад, деревина може бути оприбуткована за очікуваною ціною реалізації, обчисленою виходячи з преїскурантних цін спеціалізованих підприємств з її переробки, за мінусом витрат на її доведення до стану, придатного для продажу (наприклад, витрат на різання), і витрат на продаж.

2.2. Методологія та діюча практика обліку довгострокових біологічних активів та багаторічних насаджень

Діяльність сільськогосподарських підприємств, безперечно, має свою специфіку, що, у свою чергу, визначає особливості організації обліку та формування звітності. Зокрема, у садівництві ми одночасно маємо справу з багаторічними насадженнями, отриманою від них продукцією та додатковими біологічними активами (далі – БА).

Основним документом, що регулює бухгалтерський облік у галузі сільського господарства на міжнародному рівні, є МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство» [44]. Слід зазначити, що дотримання міжнародних стандартів важливо не тільки для ефективної роботи ринкової економіки, а й для залучення інвестицій, стимулювання економічного зростання галузі тощо. Адже це перспективний вид діяльності як для національних інвесторів, так і для закордонних.

У міжнародній практиці відповідно до МСБО 41 усі БА обліковують за справедливою вартістю за мінусом витрат на продаж. Ця вимога ґрунтується на тому, що найкращою вартісною оцінкою БА в процесі біотрансформації є їх справедлива вартість. Однак на практиці для певних видів БА, зокрема багаторічних насаджень, немає ринку, і можливе споживання відрізняється від використання цих активів. У результаті в обліку таких БА за справедливою вартістю виникали певні труднощі. Тому з 01.01.2016 р. багаторічні насадження, які відповідають визначенню плодоносної рослини, повинні відображатися в обліку як основні засоби (далі – ОЗ) згідно з МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби» [43] і оцінюватися за вартістю придбання або за переоціненою вартістю. І це логічно. Адже плодоносні багаторічні насадження, як і технологічне обладнання, генерують економічні вигоди лише через свою продукцію (плоди), і їх вартість після закінчення процесу виробництва незначна. Наприклад, вартість яблуні після досягнення віку, коли вона перестає плодоносити, дорівнює вартості деревини, тобто є несуттєвою. З огляду на ці особливості прийнято відповідні поправки до МСБО 41 та 16, які виключають плодоносні рослини зі сфери дії стандарту щодо сільського господарства і включають у сферу дії стандарту щодо ОЗ.

Наказом Мініну від 12.12.2017 р. № 1019 [74], який набув чинності з 05.01.2018 р., унесено корективи до національних облікових нормативів, які безпосередньо пов'язані з наближенням нас до міжнародних правил ведення обліку в садівництві. Розглянемо їх більш детально для з'ясування особливостей обліку довгострокових біологічних активів

В результаті зміни законодавства з'явилась нова облікова категорія – «плодоносні рослини». Її визначення подано в п. 4 П(С)БО 30 [66]: це довгострокові біологічні активи (далі – ДБА), які використовуються для виробництва сільгосппродукції та систематично надають сільгосппродукцію та/або додаткові БА.

Які саме ДБА маються на увазі? Як зазначено в додатку до П(С)БО 30, це виноградники та сади. І згідно з оновленими вимогами Мініну саме на такі ДБА рослинництва не поширюється зазначений стандарт. Відтепер вони знаходяться під владою норм П(С)БО 7 «Основні засоби». А тому на них поширюються всі вимоги щодо обліку, амортизації, переоцінки, списання, як і до інших об'єктів ОЗ (п. 5–35 П(С)БО 7) [62].

Ключовим моментом тут є те, що такі рослини вже мають бути плодоносними, тобто систематично надавати сільгосппродукцію та/або додаткові БА. А от безпосередньо продукцію, яку дають ці плодоносні рослини, потрібно (як і раніше) розглядати як сільгосппродукцію, а отже, її обліковувати за нормами П(С)БО 30.

Таким чином, якщо у 2018 році плодоносну рослину використовують у сільгоспвиробництві та вона даватиме плоди більше одного звітного періоду, їй пряма дорога до ОЗ. Проте слід врахувати такий нюанс: доки така рослина не почне приносити плоди, включати її до складу ОЗ не варто. До цього моменту всі витрати на її догляд, удобрення тощо слід накопичувати у складі капітальних інвестицій в ОЗ. А після дозрівання до плодоносіння її вводять в експлуатацію (включають до ОЗ) з усіма відповідними обліковими наслідками.

ДБА, не пов'язані із сільгоспдіяльністю, тобто БН, що вирощуються та утримуються з іншою метою, ніж отримання сільгосппродукції (наприклад,

декоративні рослини), і раніше перебували під дією П(С)БО 7, і норми П(С)БО 30 на них ніколи не поширювались.

Отже, дія П(С)БО 30 [66] стосовно довгострокових біологічних активів, які відображатимуться на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» поширюється: для рослинництва на дерева в лісі (лісовий масив); в тваринництві – на основне стадо ВРХ, свиней, овець.

Оскільки відтепер плодоносні насадження належать до групи необоротних активів, зокрема ОЗ, це спричинило перейменування групи ОЗ «Багаторічні насадження» на «Багаторічні насадження та плодоносні рослини» (див. зміни до пп. 5.1.8 П(С)БО 7) [62].

Вимагається ведення обліку плодоносних садів і виноградників на аналітичному рахунку 108 «Багаторічні насадження» рахунка 10 «Основні засоби». Зважаючи на це, з метою методично правильного обліку в садівництві необхідно ретельно підійти до вибору окремих рахунків, на яких відображають операції з такими БН, витратами на їх закладання та вирощування тощо.

Документування операцій із плодоносними рослинами П(С)БО 30 вимагає вести облік БН (таких, як сади, виноградники) у складі ОЗ та відповідно до П(С)БО 7. Тож логічним буде такий висновок: поки такі рослини досягнуть плодоносного віку і будуть зараховані до ОЗ, вони повинні обліковуватись як витрати на створення ОЗ (тобто капітальні інвестиції), а не як витрати на вирощування ДБА. Отже, і первинні документи доцільно застосовувати для обліку ОЗ [62].

Проте до чинного наказу Мінагрополітики від 27.09.07 р. № 701 «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування» не було включено спеціалізованих форм для насаджень. І оскільки сади й виноградники, по суті, продовжують бути БА довгострокового призначення, то для оформлення операції з їх створення доцільно й надалі керуватися Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних

документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затвердженими наказом Мінагрополітики від 21.02.08 р. № 73. Тобто факт уведення БН в експлуатацію (у пору плодоношення) і надалі доцільно оформлювати Актом приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-1, додаток до Методрекомендацій № 73).

До особливостей форми № ДБАСГ-1 належить те, що її складають завжди в разі:

- збільшенні вартості незрілих садів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічним перетворенням (після закінчення посадкових робіт та щорічного зростання вартості молодих насаджень на суму витрат на їх вирощування);
- досягнення насадженнями віку систематичного плодоносіння та зарахування їх до складу ОЗ.

Облік вирощування БН та введення їх в експлуатацію.

Раніше молоді плодючі насадження до початку плодоношення відносилися до незрілих ДБА, які обліковувались у складі ДБА. З 2018 року відповідно до внесених змін, перш ніж плодоносні рослини, пов'язані із сільгоспдіяльністю, досягнуть плодоносного віку і будуть зараховані до ОЗ, вони повинні обліковуватись як витрати на створення ОЗ, а не як витрати на вирощування ДБА, тобто на субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Субрахунок 152 призначено для обліку витрат, пов'язаних зі створенням багаторічних насаджень, а також витрат на їх догляд до входження в пору промислового використання. Сальдо за Дт 152 означатиме незавершені капітальні інвестиції. Лише після визнання насаджень такими, що мають експлуатаційну придатність (можуть систематично давати продукцію), виникне новий об'єкт обліку – ОЗ (субрахунок 108). Згідно з п. 7 П(С)БО 7 [62] вирощені багаторічні насадження мають зараховуватися на баланс підприємства за

первісною вартістю. Склад витрат, що включаються до первісної вартості, та відображення їх на рахунках обліку демонструє таблиця 2.1.

Таблиця 2.1

Бухгалтерський облік витрат на закладання саду та догляд за ним

№ п.п	Зміст операцій	Кореспонденція загальний План		Кореспонденція спрощений План	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Відображено витрати на підготовку ґрунту для закладання БН:				
	– нараховано зарплату працівникам	152	661	15	66
	– відображено відрахування за ЄСВ	152	651	15	64
	– послуги машинно-тракторного парку та власних допоміжних виробництв	152	234	15	23
	Відображено витрати на закладання насаджень:				
	– нараховано зарплату працівникам	152	661	15	66
	– відображено відрахування за ЄСВ	152	651	15	64
	– посадковий матеріал (придбаний)	152	208	15	20
	– добрива (придбані)	152	208	15	20
	– паливо	152	203	15	20
	– послуги машинно-тракторного парку та власних допоміжних виробництв	152	234	15	23
	– амортизація необоротних активів	152	13	15	13
	– послуги сторонніх організацій	152	631, 385	15	68
	– інші витрати на закладання саду	152	22, 911	15	20, 91
	Відображено витрати з догляду за молодими насадженнями	152	661, 651, 208, 203, 234, 13, 631, 685, 22, 911	15	66, 64, 20, 23, 13, 68, 91
	Переведено плодоносні рослини до складу ОЗ	108	152	10	15

Джерело: сформовано на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо його застосування [61]

Продукцією садівництва є не лише плоди та ягоди, а й садивний матеріал. Для проведення оцінки активів галузі необхідно зважати на рівень функціонування ринків за відповідними групами. Так, ринок із продажу сільгосппродукції та садивного матеріалу уже сформувався, а ринок насаджень – ні. Зважаючи на це, з метою методично правильного обліку в садівництві необхідно ретельно підійти до вибору окремих рахунків, на яких відображаються операції з ОЗ, капітальними інвестиціями, довгостроковими біологічними активами (далі – ДБА), виробничими запасами, виробництвом, продукцією сільгоспвиробництва тощо.

Під час закладання молодого насадження виконується комплекс робіт капітального характеру, які можна поділити на такі групи:

- капітальне поліпшення земель сільгосппризначення;
- спорудження систем крапельного зрошення;
- створення полезахисних лісових смуг;
- створення багаторічних насаджень сільгосппризначення.

Для виконання вказаних робіт використовуються різні ресурси, віднесення вартості яких до витрат відбувається на підставі належним чином оформлених первинних документів.

Щодо документування операції із зарахування БН на баланс сільгосп підприємства необхідно врахувати ряд нюансів.

По-перше, згідно з абзацом сьомим п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи» плодоносні рослини – це ДБА, які використовуються у процесі виробництва сільгосп продукції та систематично надають сільгосп продукцію та/або додаткові БА [66].

По-друге, п. 3 П(С)БО 30 «Біологічні активи», що визначає перелік об'єктів обліку, на які не поширюється дія цього П(С)БО, згідно з наказом Мінфіну від 12.12.17 р. № 1019 доповнено новим пп. 3.4 «Плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, особливості обліку яких визначаються іншими П(С)БО». А згідно з додатком до цього Положення (стандарту) під цю норму потрапили й сади та виноградники.

По-третє, згідно зі змінами до пп. 5.1.8 п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби» плодові рослини належать до складу окремої групи ОЗ – «Багаторічні насадження та плодоносні рослини». Зважаючи на вищезазначене, господарські операції з формування насаджень мають оформлюватися первинними документами, передбаченими для обліку ОЗ [62].

Оскільки сади й виноградники, по суті, продовжують бути БА довгострокового призначення, для оформлення операції з їх створення й надалі потрібно керуватися Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та

поточних біологічних активів, затвердженими наказом Мінагрополітики від 21.02.08 р. № 73. Тобто введення БН в експлуатацію (у пору плодоношення) оформлюється Актом приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-1). Особливістю акта за формою № ДБАСГ-1 є те, що його складають щоразу:

- якщо збільшується вартість незрілих ДБА на суму понесених витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями (після закінчення посадкових робіт та щорічного зростання вартості молодих насаджень на суму витрат із їх вирощування);
- у разі досягнення насадженнями віку промислового їх використання і зарахування їх до складу БН та плодоносних рослин.

Переведення молодих насаджень до групи плодоносних здійснюється згідно з листом Держкомітету з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24.02.97 р. № 11/02-460 «Про нормативи питомих капітальних вкладень на створення плодових, ягідних та виноградних насаджень», який передбачає такі строки введення в експлуатацію:

- яблуня, груша (підщепа сильноросла, крона округла) – 7–8 років від посадки;
- яблуня, груша (підщепа середньоросла, крона округла або плоска) – 6 років від посадки;
- яблуня, груша (підщепа слаборосла, крона плоска) – 5 років від посадки;
- вишня, персик – 5 років від посадки;
- слива, черешня, абрикос – 6 років від посадки;
- горіх грецький – 8 років від посадки;
- суниця – 2 роки від посадки;
- малина, малина на шпалері – 3 роки від посадки;
- смородина, агрус, виноград – 4 роки від посадки.

Продуктивний вік не встановлюється заздалегідь наказом чи іншим внутрішнім документом сільгосп підприємства, щоб потім його суворо

дотримуватися. Він визначається тільки за фактичними показниками плодоносних рослин – традиційно комісією, спеціально для цього призначеною керівником сільгосппідприємства. Тобто в кожному окремому випадку складається Акт (форма № ДБАСГ-1) за підписами комісії, яка визначить, що саме ці насадження на сьогодні досягли продуктивного віку.

Процес створення насаджень від моменту їх закладення до початку промислової експлуатації є тривалим, під час якого вони видозмінюються та набувають ознак зрілості. Раніше молоді плодоягідні насадження до початку плодоношення відносилися до незрілих ДБА, які обліковувались у складі ДБА. Незважаючи на зміну облікових правил, ця норма досі залишилася без змін у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Мінфіну від 29.12.06 р. № 1315 [45].

Відтепер плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, перш ніж досягнуть плодоносного віку та будуть зараховані до ОЗ, повинні обліковуватися як витрати на створення ОЗ, а не як витрати на вирощування ДБА.

Чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291 [61], для цього передбачено субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Він призначений для обліку витрат, пов'язаних зі створенням БН, а також витрат на їх догляд до входження в пору промислового використання. Тобто субрахунок може мати залишок, який означатиме незавершені капітальні інвестиції.

Лише після визнання насаджень такими, що мають експлуатаційну придатність (не просто давати продукцію, а забезпечувати підприємству економічний ефект), ми маємо справу з об'єктом обліку – ОЗ.

Крім зазначених витрат, які безпосередньо пов'язані з формуванням багаторічних плодоягідних насаджень, у садівництві можуть мати місце й інші витрати капітального характеру, які не включаються до первісної вартості саду. Їх розмежування наведено на рис. 2.2.

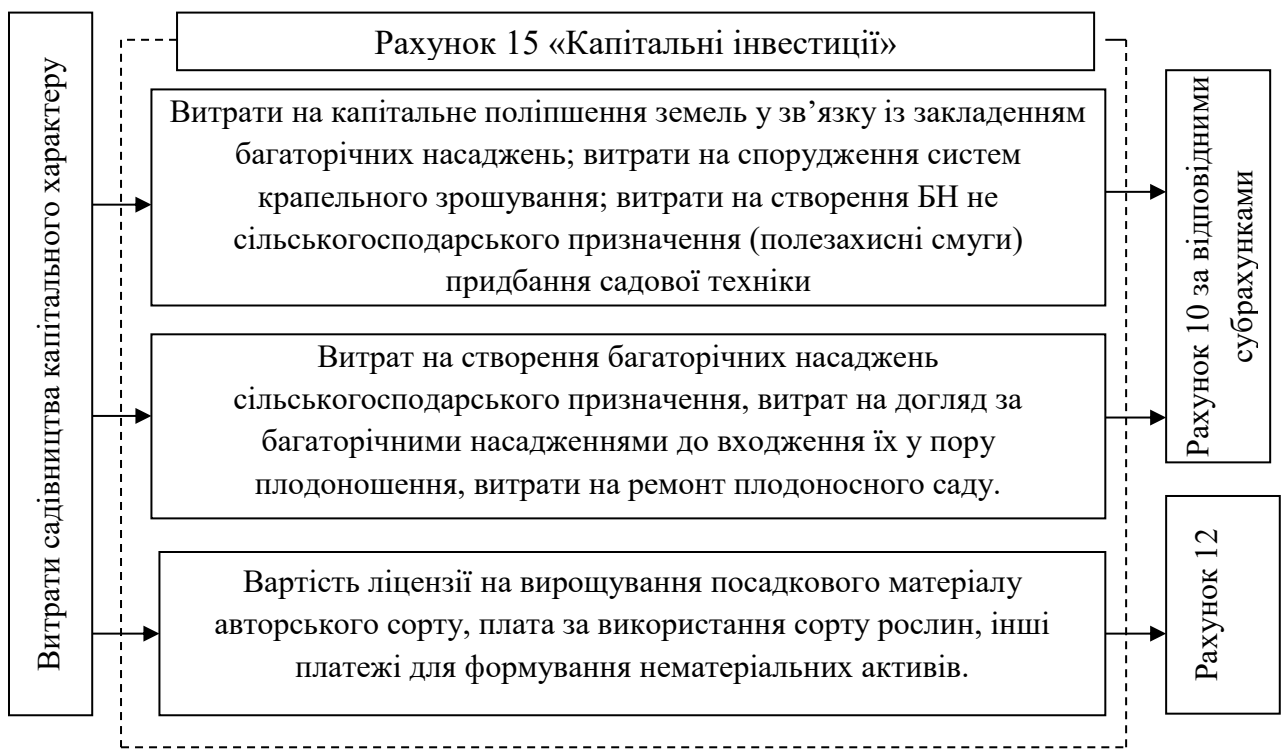


Рис. 2.2. Капітальні інвестиції на формування насаджень у садівництві

Джерело: сформовано за даними [57]

Списання БН оформлюється Актом на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-3, додаток до Методрекомендацій № 73) з одночасним оформленням акту інвентаризації та протоколу засідання комісії зі списання багаторічних насаджень.

Норма п. 7 П(С)БО 7 «Основні засоби» [62] передбачає, що придбані (створені) ОЗ зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Аналітичний облік формування БН здійснюють у разі одночасного закладення та вирощування насаджень декількох культур чи порід. Його організація необхідна для того, щоб розмежувати витрати та встановити точну первісну вартість окремо для кожного виду БН. Крім того, постатейний облік витрат на закладання БН ведуть за такими самими статтями, що й у рослинництві згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [64].

У розсадництві до ОЗ відносять також і маточники плодкових і ягідних порід, період експлуатації яких становить 6-8 та 3-4 роки відповідно. Відображення в бухгалтерському обліку витрат на їх створення ідентичне порядку створення плодоягідних насаджень. Для тих складових плодового

розсадника, яким притаманні менші періоди садообороту, доцільно застосовувати облік, характерний для групи поточних БА. На цю групу активів поширюються норми П(С)БО 30 «Біологічні активи» [66].

У бухгалтерському обліку нарахуванню амортизації підлягають лише зрілі БН сільськогосподарського призначення, які оцінено за первісною вартістю. Аграрії мають право самостійно обрати один із методів нарахування зносу, передбачених П(С)БО 7: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий, кумулятивний. Усі методи, крім виробничого, базуються на визначенні строків корисного використання об'єкта, а виробничий метод – обсягу вирощеної продукції. Цей вибір закріплюється в наказі про облікову політику підприємства. Серед перелічених методів найбільш поширеним є прямолінійний метод. Річна сума амортизації саду (ягідника) визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта ДБА. Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Строк корисного використання саду (ягідника) – це строк його експлуатації, а не вік плодоношення. Нормативних строків продуктивного використання БН не затверджено, а є лише рекомендовані строки:

- для зерняткових культур на сильнорослих підщепах – 20 років;
- середньорослих – 15 років;
- слаборослих – 12 років;
- для кісточкових культур вишні – 13 років, сливи – 15 років, черешні та абрикоса – 20 років;
- персика – 12 років;
- для ягідних культур: суниці, смородини – 7 років, агрусу та малини – 8 років, аронії – 10 років.

Під час уведення в експлуатацію конкретного насадження важливо чітко встановити строк його експлуатації. У випадку сплати сільгоспвиробником податку на прибуток, слід проводити нарахування амортизації для обчислення прибутку, що підлягає оподаткуванню згідно із нормами цього кодексу.

Підпунктом 138.3.3 Податкового кодексу [60] визначено мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів. Багаторічні насадження відносять до групи 8, для якої встановлено мінімально допустимі строки корисного використання 10 років.

Нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем уведення в експлуатацію насаджень, а припиняється з наступного місяця після вибуття (списання) з балансу відповідного активу.

Нарахування амортизації відображають бухгалтерським проведенням: Дт 231 «Виробництво продукції садівництва» - Кт 131 «Знос основних засобів».

Багаторічні насадження сільгосппризначення, оцінені за справедливою вартістю, нарахуванню зносу не підлягають, оскільки механізм їх фізичного зносу відображається у бухобліку через процедуру зміни (втрати) вартості активу від зменшення його корисності.

Планом рахунків бухобліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій для підприємств і організацій України, затверджений наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291 [61], для обліку процесу виробництва призначено синтетичний рахунок 23 «Виробництво». Як правило, у його складі для обліку витрат рослинництва в цілому відкривають субрахунок 231 «Виробництво продукції рослинництва». У межах цього субрахунка для накопичення витрат із догляду за багаторічними плодоягідними насадженнями та виходом урожаю: неспеціалізовані сільгоспідприємства виділяють лише один аналітичний рахунок; спеціалізовані підприємства відкривають окремі аналітичні рахунки, які ведуться для кожного виду насаджень (за потреби деталізація проводиться за сортами, виробничими відділками тощо).

Відповідно до ст. 12 П(С)БО 30 сільгосппродукція під час її первісного визнання оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». У разі якщо для кондиційної, тобто основної продукції існує активний ринок, доречним є застосування справедливої вартості, виходячи

із цін цього ринку або останньої ринкової ціни операції із продукцією садівництва.

Якщо активного ринку для конкретного виду продукції садівництва немає, то основу оцінки становлять ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість, чи за комплексом додаткових показників, які характеризують рівень цін на с.-г. продукцію. Наприклад, у такому разі для продукції садівництва коригування справедливої вартості плодів і ягід буде залежати від їх сорту, органолептичних показників, споживчих властивостей.

Для некондиційної продукції застосовується метод оцінки за ринковими цінами на подібну кондиційну сільгосппродукцію з коригуванням на рівень якості та придатності до використання. До цієї групи можна віднести нестандартну продукцію. Побічну продукцію в садівництві (падалиця) не збирають, бо вона не підлягає використанню, а тому не визнається активом і не оцінюється. Проте витрати на її утилізацію необхідно включати до інших операційних витрат.

Розсадницькі садівничі підприємства можуть скористатися правом самостійного вибору порядку оцінки. Оскільки в маточниках одержують підщепи, а із сортового саду – живці, які в подальшому використовуються переважно для вирощування саджанців, то з метою уникнення здорожчання останніх варто використовувати первісну вартість для сортових живців та прищеп, а для саджанців – методи оцінки для кондиційної продукції. Після первісного визнання сільгосппродукцію оцінюють та відображають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

Процедура списання багаторічних насаджень розпочинається з визначення їх непридатності та встановлення неможливості чи неефективності їх використання. Для оформлення таких висновків на сільгоспідприємстві за наказом керівника створюється спеціальна комісія. До її складу входять: голова комісії (керівник або його заступник) та члени комісії (головний бухгалтер або

його заступник; особи, на яких покладено відповідальність за збереження майна; працівники інженерних, технічних, технологічних та інших служб підприємства, які добре знають об'єкт ОЗ).

Комісія зі списання багаторічних насаджень:

- проводить інвентаризацію БН зі складанням акта встановленої форми;
- формулює висновок про доцільність чи недоцільність відновлення та/або подальшого використання БН;
- виявляє причини списання БН;
- складає Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (сільгоспблік, форма № ДБАСГ-3).

Протокол засідання комісії зі списання БН, акт інвентаризації та акт форми № ДБАСГ-3 затверджуються керівником підприємства.

В окремих випадках документальне оформлення процедури списання БН є досить специфічним. Для орендованих БН, які стали непридатними для використання через знос або з інших причин, не залежних від орендаря, списання можливе лише за погодженням сторін. Письмове погодження сторін про вилучення об'єкта зі складу орендованих активів та умови використання одержаних від його списання матеріальних цінностей оформлюється відповідно до договору оренди або як окрема угода. Лише після цього проводиться процедура фізичної ліквідації. За результатами розкорчовування складають акт форми № ДБАСГ-3. У такому разі до складу комісії зі списання БН повинні входити представники як орендаря, так і орендодавців (власників), а також представник комісії з організації вирішення майнових питань. Акт є підтвердним документом щодо відображення в обліку не лише списання насаджень, а й змін у складі об'єктів оренди та їх вартості. Крім того, одразу після списання саду чи ягідника потрібно внести зміни до договору оренди, уточнивши перелік орендованого майна.

Якщо причиною списання БН є дії обставин непереборної сили (форс-мажорні обставини), то процедуру ліквідації розпочинають з отримання висновків, які засвідчують руйнівний характер абіотичних факторів. До них

належать висновки, підтверджені Торгово-промисловою палатою України про настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території України; рішеннями Президента України про запровадження надзвичайної екологічної ситуації в окремих місцевостях України; затверджені Верховною Радою або рішенням Кабміну про визнання окремих місцевостей України постраждалими від повеней, пожежі та інших видів стихійного лиха, висновки інших органів, уповноважених засвідчувати форс-мажорні обставини згідно із законодавством (висновки наукових закладів та Українського державного інституту по проектуванню садів та виноградників «Укрдіпросад», довідки Центрів із гідрометеорології та інші підтвердні документи).

Якщо власником БН є державне підприємство, то крім зазначених висновків для списання ним непридатних для подальшого використання насаджень вимагається ще й погодження комісії зі списання багаторічних насаджень Мінагрополітики. Результати списання БН оформлюють Актом на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (сільгоспоблік форма № ДБАСГ-3).

Бухгалтерський облік витрат у декоративному садівництві, тобто витрат із озеленення території включає такі складові:

- облік витрат на купівлю посадкового матеріалу;
- облік витрат на посадку (власними силами чи за допомогою підрядних організацій);
- облік витрат на утримання та ремонт.

Зелені насадження є об'єктом бухобліку, якому притаманна низка особливостей щодо визнання, оцінки та порядку відображення в обліку операцій із ними. Законодавчі вимоги до обліку таких насаджень визначено Методрекомендаціями щодо обліку зелених насаджень у населених пунктах, затвердженими наказом Мінбудархітектури та ЖКГ від 22.11.06 р. № 386.

На етапі придбання посадкового матеріалу в обліку виникає проблема коректності віднесення куплених саджанців, розсади, насіння на субрахунки до синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси». Чинною Інструкцією про

застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291 [61], передбачено, що саджанці та насіння (куповані та власного вирощування), які використовуються для висаджування, посіву безпосередньо в господарстві, відображаються на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Водночас не мається на меті використання таких новопридбаних об'єктів у сільському господарстві, а вони мають озеленювальне призначення, тому правильним буде їх зарахування до складу субрахунка 209 «Інші матеріали».

Бухгалтерський облік створення зелених насаджень пов'язаний із формуванням витрат капітального характеру, а тому всі витрати на їх закладення відносять на субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» до синтетичного рахунка 15 «Капітальні інвестиції». Такий порядок буде правильним у разі посадки дерев і кущів, оскільки вони використовуватимуться протягом періоду, що перевищує один рік. Суму витрат на рахунку з обліку капітальних інвестицій у багаторічні зелені насадження відносять до ОЗ (субрахунок 108 «Багаторічні насадження»).

Якщо сформована первісна вартість нових насаджень менше за вартісну межу, яку встановлено на підприємстві для малоцінних необоротних матеріальних активів, то вони належатимуть до відповідної групи (субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»). Якщо орендар за договором оренди зобов'язаний здійснювати утримання прилеглої території, то згідно з п. 8 П(С)БО 14 «Оренда» створені багаторічні насадження потрібно визнати як інші необоротні матеріальні активи (субрахунок 117 «Інші необоротні матеріальні активи»).

Витрати на створення газонів та квітників (у т. ч. багаторічних), а також на утримання зелених насаджень у належному стані не належать до витрат, пов'язаних із поліпшенням ОЗ, оскільки це роботи поточного характеру (поточний ремонт). А тому їх варто відносити на витрати, пов'язані з господарською діяльністю, тобто до витрат періоду, у якому були проведені

роботи з догляду та поліпшення насаджень. Для цього використовують рахунок, призначений для обліку загальногосподарських витрат (рахунок 92 «Адміністративні витрати»).

Що стосується ремонтних робіт капітального характеру, то тут слід керуватися положеннями Податкового кодексу [60]. Зокрема, витрати на придбання (самостійне виготовлення) та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних ОЗ не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування. Тому, щоб уникнути різної вартості необоротних активів для цілей бухгалтерського та податкового обліку, такі витрати також варто відносити до загальногосподарських витрат.

Ефективна система бухгалтерського обліку в садівництві повинна забезпечити сільгоспідприємству суцільне, точне та своєчасне документування господарських операцій, правильне відображення їх на синтетичних і аналітичних рахунках, у регістрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Облік виробничих операцій має максимально враховувати специфіку функціонування галузі садівництва. Відмежування від плодоносних рослин сільськогосподарського призначення зелених насаджень в окрему групу з подальшим їх розподілом за видами, вартістю та строками використання надає можливість застосувати правильний варіант відображення в бухгалтерському обліку, що забезпечує коректне й методично правильне формування інформації як про вартість необоротних активів, так і про витрати періоду.

2.3. Особливості облікового відображення поточних біологічних активів

2.3.1. Облік поточних біологічних активів рослинництва

Біологічним активом у рослинництві вважають рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові біоактиви, а також в інший спосіб приносити економічні вигоди [66].

Залежно від тривалості виробничого процесу й періоду отримання сільгосппродукції біоактиви поділяють на:

- поточні, тобто активи, що здатні давати сільгосппродукцію або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців (зернові, кормові, технічні культури тощо);
- довгострокові, тобто рослини, що здатні давати сільгосппродукцію або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (тобто це багаторічні насадження).

Відповідно до змін, внесених до П(С)БО 30 Наказом №1019 [74], на плодоносні рослини (багаторічні насадження) тепер не поширюються норми цього стандарту. Із 05.01.2018 р. багаторічні насадження мають обліковуватися як основні засоби за правилами П(С)БО 7– у складі окремої групи «Багаторічні насадження та плодоносні рослини» [62].

Об'єктом обліку в рослинництві можуть бути як окремі види таких біоактивів, так і їх окремі групи.

У рослинництві це:

- окремі культури (озима пшениця, ячмінь, просо тощо);
- види рослин (зернові, кормові, технічні культури, овочеві тощо);
- однорідні групи біоактивів, які складаються з підвидів сільгоспрослин (озимі та ярові зернові) або окремих культур (ячмінь, кукурудза тощо).

Поточні біологічні активи рослинництва, які не досягли зрілості і технологічний процес створення яких не завершено, визнають активом (тобто відображають на субрахунку 211), якщо їх справедливу вартість можна достовірно визначити.

У іншому випадку їх продовжують відображати у складі незавершеного виробництва (рахунок 23) і оцінюють за виробничою собівартістю згідно з П(С)БО 16 [64].

Для відображення об'єктів біологічних активів у обліку їх оцінюють за справедливою вартістю, яку визначають керуючись певними показниками:

1) за ціною на активному ринку. Полягає така оцінка в аналізі цінової пропозиції постійних контрагентів (покупців і заготівельних організацій), а також ціни підприємств регіону, які продають подібні БА та сільгосппродукцію (п. 13 П(С)БО 30 [66]; пп. 5.2, пп 6.1. Методичних рекомендацій №1315 [38]). Причому за наявності декількох активних ринків оцінка повинна ґрунтуватися на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи і сільгосппродукцію;

Якщо рослинні біоактиви на активному ринку оцінюють з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то в бухгалтерському обліку аграрія оцінку таких біологічних активів здійснюють за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення (п. 16 П(С)БО 30 [66]).

2) якщо активний ринок відсутній, то визначити справедливу вартість таких біоактивів можна за (п. 14 П(С)БО 30 [66]; пп. 5.3, 5.5, 6.6. Методичних рекомендацій №1315 [38]):

- останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності істотних негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє аграрій);
- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;
- додатковими показниками, що характеризують рівень цін на біологічні активи та сільгосппродукцію;

У цьому випадку підприємство має право самостійно встановити склад таких показників, розробити порядок їх визначення, а також методику оцінки біологічних активів із застосуванням зазначених показників. Для цього біоактив може бути оцінено за вартістю сільгосппродукції або іншої продукції, яку може бути отримано в разі припинення процесів його життєдіяльності.

3) за відсутності інформації про ринкові ціни справедливої вартість визначають за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до П(С)БО 28 [65], п.15 П(С)БО 30 [66], пп. 5.6 Методичних рекомендацій №1315 [38]).

Слід врахувати, що окремі правила оцінки передбачено для:

- некондиційної сільгосппродукції та додаткових БА (за відсутності активного ринку на них). Їх можна оцінювати виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільгосппродукцію і додаткові біоактиви з коригуванням на рівень якості та придатності до використання [38];
- побічної сільгосппродукції за відсутності на неї активного ринку. Її можна оцінити за нормативними витратами на збір, транспортування, переміщення, скиртування та інші витрати, пов'язані із заготівлею цієї продукції [38].

Браковану сільгосппродукцію та відходи, які неможливо використовувати у виробничому процесі або реалізувати, активом не визнають. Тож витрати на їх утилізацію включають до складу інших операційних витрат.

Додаткові біоактиви та сільгосппродукція виникають у результаті біологічного перетворення біоактивів. Для отримання таких активів підприємство несе певні витрати (наприклад посадковий матеріал, добрива для сільгоспкультур, засоби захисту рослин, оплата праці працівників, амортизація техніки та обладнання тощо). Власне такі витрати в бухгалтерському обліку визнають витратами основної діяльності і відображають за правилами, передбаченими П(С)БО 16 [64], п. 17 П(С)БО 30 [66], п. 7.2. Методичних рекомендацій №1315 [38].) Тобто, по суті, такі витрати формують собівартість сільгосппродукції та додаткових БА (акумулюються у дебеті рахунку 23).

Під час первісного визнання вартість таких активів списується з кредиту рахунка 23 у дебет:

- субрахунка 211 – у разі оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва;

- рахунка 27 – у разі оприбуткування сільгосппродукції або додаткових біологічних активів рослинництва.

При цьому, як ми вже зазначили, додаткові БА й сільгосппродукцію під час первісного визнання оцінюють:

- за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу,

або

- за виробничою собівартістю згідно з П(С)БО 16 [64].

Якщо підприємство визнає сільгосппродукцію і додаткові біоактиви за виробничою собівартістю, то жодних розбіжностей між первісною вартістю активів і витратами на їх виробництво не виникає. Водночас, якщо сільгосппродукцію та додаткові біоактиви на підприємстві визнають за справедливою вартістю, то в цьому випадку виникає різниця між собівартістю, за якою такі об'єкти обліковують на рахунку 23, і вартістю, за якою їх оприбутковують на рахунку 21 або 27. Цю різницю, залежно від її результату, визнають доходами або витратами від первісного визнання с.-г. продукції та додаткових БА, отриманих протягом звітного (календарного) року (відповідно до п. 18 П(С)БО 30 [66] і п. 7.1 Методичних рекомендацій № 1315 [38]).

Доходи (витрати) від первісного визнання сільгосппродукції і додаткових біологічних активів зараховують до складу інших операційних доходів (витрат). Їх відображають, відповідно, на:

- субрахунку 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю";

- субрахунку 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю".

При цьому перевищення справедливої вартості сільгосппродукції та додаткових біоактивів над сумою витрат, понесених у зв'язку з їх отриманням, відображають кореспонденцією: Дт 23 – Кт 710.

У протилежній ситуації – списують до складу витрат: Дт 940 – Кт 23.

Доходи (витрати) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільгосппродукції розраховують за кожним об'єктом обліку біологічних активів.

Причому роблять це:

- один раз на рік – наприкінці звітного (календарного) року, або
- на кожну дату балансу з коригуванням до фактичної суми доходів (витрат) від первісного визнання додаткових біоактивів і сільськогосподарської продукції, визначеної наприкінці звітного (календарного) року.

Таблиця 2.2

Особливості відображення в системі рахунків біологічних активів, що оцінюються за різними методами оцінки

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Оцінка за собівартістю				
1	Відображено витрати на посів, що передують даті балансу	23	208, 631, 65, 66, 91	150000,00
2	Відображено витрати після чергової дати балансу	23	208, 65, 66, 91	55000,00
3	Оприбутковано зібраний урожай	27	23	205000,00
Оцінка за справедливою вартістю				
1	Відображено витрати на посів, що передують даті балансу	23	208, 631, 65, 66, 91	150000,00
2	Оприбутковано зібраний урожай	211	23	270000,00
3	Визнано дохід від первісного визнання (270000,00 - 150000,00)	23	710	120000,00
4	Відображено витрати після чергової дати балансу	23	208, 65, 66, 91	55000,00
5	Списано вартість посівів на дату початку збору урожаю	23	211	270000,00
6	Оприбутковано зібрані буряки	27	23	450000,00
7	Визнано дохід від первісного визнання (450000,00 - 270000,00 - 55000,00)	23	710	125000,00

Вибуття поточних і додаткових БА рослинництва, а також сільгосппродукції може відбуватися в результаті їх:

- реалізації;
- переведення поточних біологічних активів до складу довгострокових;

- списання на витрати виробництва;
- списання в результаті загибелі, псування, нестач тощо.

Реалізацію сільгосппродукції та додаткових БА відображають в обліку сільгосп підприємств на загальних підставах. Тобто дохід від продажу показують за кредитом субрахунку 701. Одночасно з визнанням доходу до складу витрат списують собівартість сільгосппродукції та біологічних активів (субрахунок 901). При цьому собівартістю реалізованих біологічних активів і сільгосппродукції вважається вартість, за якою їх відображають в обліку на дату реалізації.

У разі переведення поточних БА до складу довгострокових їх вартість списують на капітальні інвестиції: Дт 155 – Кт 21. Далі їхню вартість відображають записом: Дт 16 (відповідний субрахунок) – Кт 155.

Списання біологічних активів і сільгосппродукції на витрати виробництва здійснюють за дебетом рахунка 23 у кореспонденції з кредитом:

- субрахунка 211 – на вартість поточних БА рослинництва на початок збору урожаю;
- рахунка 27 – на вартість сільгосппродукції, використаної для біологічних перетворень (насіння, посадковий матеріал, корми та органічні добрива власного виробництва).

Якщо виявлено нестачі, псування, загибель поточних біологічних активів або сільгосппродукції, їх також необхідно списати з балансу до складу витрат. При цьому, як і у випадку зі звичайними запасами, використовують субрахунок 947. Суму псування і нестач понад норми природного убутку одночасно зі списанням на витрати відображають за дебетом позабалансового субрахунка 072. Такі суми значаться до моменту вирішення питання про винного у псуванні (нестачі). Після встановлення винної особи суму втрат списують за кредитом субрахунку 072. Одночасно з цим визнають заборгованість винної особи з відшкодування підприємству втрат і виникнення доходу (Дт 375 – Кт 716).

Якщо винну особу не встановлено, сума втрат повинна значитися на субрахунку 072 не менше строку позовної давності з моменту встановлення факту псування (нестачі).

Урожайність – сукупний показник відгуку поля на технологію вирощування культури. Карта врожайності – джерело отримання цінної інформації для агрономів і технологів. Моніторинг врожайності лежить в основі аналізу:

- реалізації агрономічного потенціалу ґрунтів;
- ефективності використання ресурсів;
- економічної ефективності агровиробництва.

Деякі фахівці вважають, що саме з збору даних про врожайність починається новий агрономічний сезон. Достовірні дані про врожайність мають вирішальне значення для прийняття рішень з підготовки поля і норми висіву культури.

2.3.2. Облік поточних біологічних активів тваринництва

Бухгалтерський облік у тваринництві має галузеві особливості, пов'язані із процесами якісних та кількісних змін біологічних активів. При цьому побудова аналітичного обліку витрат виробництва та налагодження системи калькулювання залежать від професійного судження бухгалтера.

Порядок ведення обліку в галузі тваринництва регулюється П(С)БО 30. Також питання обліку витрат та продукції у тваринництві висвітлено в Методрекомендаціях № 132 та № 1315.

Сільськогосподарські тварини – це біологічні активи, оскільки в результаті біологічних перетворень вони здатні давати сільгосппродукцію (п. 4 П(С)БО 30). Залежно від спеціалізації підприємства (м'ясне скотарство, молочне скотарство, м'ясне свинарство, племінне свинарство тощо) об'єкти обліку можуть різнитися. БА у тваринництві поділяються на два види:

- поточні – це тварини, здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові БА, приносити іншим способом економічні вигоди протягом періоду, який

не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. До них, наприклад, належать: молодняк тварин на вирощуванні (з моменту отримання приплоду до переведення до складу довгострокових БА або вибуття); тварини на відгодівлі; тварини, вибракувані зі складу довгострокових БА, тощо;

- довгострокові – усі тварини, які не є поточними БА. Сюди відносяться тварини, здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові БА, приносити іншим способом економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, наприклад тварини основного стада (робоча та продуктивна худоба).

Витрати виробництва продукції тваринництва пов'язані з біологічними перетвореннями довгострокових та поточних БА. Біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін БА. Пов'язані з ними витрати визнаються витратами основної діяльності.

Сільськогосподарською продукцією є актив, одержаний у результаті відокремлення від БА, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Сільськогосподарська продукція може бути основною, супутньою і побічною.

- Основна сільгосппродукція приносить найбільші економічні вигоди підприємству, отримання яких є метою утримання БА, що дають таку продукцію.
- Супутню сільгосппродукцію отримують одночасно з основною, вона відповідає установленим стандартам і призначена для подальшої переробки або реалізації.
- Побічну сільгосппродукцію також отримують одночасно з основною, але вона має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання несуттєві (п. 2.6 Методрекомедацій № 1315) [74].

До додаткових БА у тваринництві належить приплід. Сільгоспідприємства обліковують тварин за кількістю голів, живою масою і вартістю (п. 5.3 Інструкції № 7). Окремо враховують племінних тварин.

Аналітичний облік поголів'я ведуть у розрізі технологічних груп, установлених самим підприємством.

Тварин, які відносяться до поточних БА, обліковують на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», а саме:

- або на субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- або на субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Тварин, що відносяться до довгострокових БА, відображають на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», а саме: або на субрахунку 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», або на субрахунку 164 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю». За дебетом цих рахунків відображають надходження тварин на підприємство, збільшення їх вартості на дату балансу, а за кредитом – вибуття тварин унаслідок забою, реалізації, падежу тощо.

Надходження тварин на підприємство

Сільськогосподарські підприємства можуть отримувати тварин із різних джерел: приплід власного основного стада, закупівля у населення та інших підприємств, внесок до статутного капіталу тощо. Придбаних (отриманих) тварин зараховують на баланс за первісною вартістю, яку визначають згідно з П(С)БО 7 або 9. Первісною вартістю тварин, отриманих безплатно або як внесок до статутного капіталу, визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою (п. 8 П(С)БО 30).

Під справедливою вартістю розуміють суму, за якою можна продати актив за звичайних умов на певну дату (п. 4 П(С)БО 19). Придбаний (отриманий) молодняк тварин, а також тварин, придбаних для забою, включають до складу поточних БА у дебет субрахунка 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Придбання тварин у інших організацій та фізичних осіб

№ п.п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Первинні документи
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано кошти постачальнику за тварин	371	311	Платіжне доручення
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	644	Податкова накладна, зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ПН, ЄРПН)
3	Отримано від перевізника послуги з доставки тварин на підприємство	155	631	Товарно-транспортна накладна
4	Відображено податковий кредит за отриманими послугами	641	631	ПН, зареєстрована в ЄРПН
5	Сплачено кошти перевізнику	631	311	Платіжне доручення
6	Відображено витрати на придбання тварин	155	631	Товарно-транспортна накладна
7	Закрито розрахунки з ПДВ	644	631	
8	Оприбутковано тварини до основного стада	164	155	Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (форма № ДБАСГ-2*)

До первісної вартості тварин, придбаних за плату, включають: суми, сплачені продавцям (без суми ПДВ, якщо сільгосппідприємство є платником ПДВ), витрати на транспортування, зарплату робітникам, зайнятим перевезенням тварин, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням худоби (п. 8 П(С)БО 9 «Запаси»).

Тварин, придбаних для поповнення основного стада (довгострокові БА), спочатку оприбутковують на субрахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів», а потім зараховують до основного стада на субрахунок 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю».

Приплід, отриманий від власних тварин, для цілей бухгалтерського обліку є додатковими БА. Згідно з п. 9 П(С)БО 30 при первісному визнанні (оприбуткуванні) додаткові БА оцінюють на вибір підприємства: або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати в місці продажу; або за виробничою собівартістю.

При розрахунку собівартості слід користуватися розд. 9 Методичних рекомендацій № 132. Залежно від обраного методу оцінки приплід оприбутковують на субрахунки до рахунка 21:

- або 212 – у разі оцінки за справедливою вартістю;
- або 213 – у разі оцінки за собівартістю.

Розглянемо ці особливості на умовному прикладі.

Протягом звітнього періоду від основного стада корів та свиней отримано: 35 голів телят загальною масою 1 400 кг; 60 голів свиней загальною масою 54 кг. Протягом звітнього періоду понесено витрат: у групі «Корови» – 32 500 грн.; у групі «Свиноматки» – 2 230 грн.

Згідно з обліковою політикою підприємство оцінює додаткові БА за справедливою вартістю. Комісія визначила, що станом на кінець звітнього періоду справедлива вартість додаткових БА становила: телят – 25 грн/кг; поросят – 40 грн/кг. В обліку ці операції відображаються так:

Таблиця 2.4

Відображення на рахунках обліку одержаного приплоду

№ п.п	Зміст операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано за справедливою вартістю*: – приплід телят (1 400 кг x 25)	Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3*)	2121	2321	35 000
	– приплід поросят (54 кг x 40)		2122	2322	2 160
2	Відображено дохід від первісного визнання телят (35 000 – 32 500)	Бухгалтерська довідка	2321	710**	2 500
3	Відображено витрати від первісного визнання поросят (2 160 – 2 230)		940***	2322	70
4	Віднесено на фінансовий результат: – дохід від первісного визнання телят		710	791	2 500
	– витрати від первісного визнання поросят		791	940	70

*Справедливу вартість визначає спеціально створена на підприємстві комісія. До неї включають галузевих фахівців, керівників виробничих

підрозділів, фахівців відділу збуту і бухгалтера. На членів комісії покладають обов'язки зі збирання інформації для формування бази та обґрунтування визначення справедливої вартості.

******Якщо справедлива вартість перевищує суму фактичних витрат на утримання відповідної групи тварин, відображену за дебетом рахунка 23 (відповідний субрахунок), то різницю включають в дохід операційної діяльності – на субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

*******Якщо справедлива вартість нижча від фактично понесених витрат, то різницю відносять на витрати операційної діяльності – на субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

На дату проміжного та річного балансів тварин слід обліковувати за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати в місці продажу. І лише якщо сільгосп підприємство є платником податку на прибуток або неможливо достовірно визначити справедливую вартість на дату балансу, їх дозволяється відображати за первісною вартістю (собівартістю) (п. 10, 11 П(С)БО 30) [66].

Метод оцінки тварин має бути затверджений наказом про облікову політику. Тому, оскільки при надходженні тварин на підприємство їх ставлять на баланс за первісною вартістю, на дату балансу (за умови, що підприємство обрало метод оцінки за справедливою вартістю) новопридбаних тварин треба переоцінити і перевести із субрахунка 213 на субрахунок 212 (для основного стада – із субрахунка 164 на субрахунок 163). У такому разі на кінець кожного кварталу (року) тварин потрібно переоцінювати до актуальної справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати в місці продажу тварини.

На 31 березня у господарстві обліковувалося 75 голів свиней основного стада загальною масою 145 ц і вартістю 435 000 грн. За даними обліку залишок поголів'я на 30 червня (звітну дату) становить 72 голови свиней основного стада загальною масою 115 ц. Спеціальна комісія, створена на підприємстві,

визначила, що станом на 30.06.21 р. справедлива вартість 1 ц свиней становить 3 500 грн. В обліку операції з переоцінки тварин на дату балансу відображаються так:

Таблиця 2.5

Відображення на рахунках обліку результатів переоцінки біологічних активів тваринництва на звітну дату

№ п.п	Зміст операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Проведено уцінку свиней основного стада на дату балансу [(115 ц x 3 500) – 435 000]	Акт переоцінки (складається в довільній формі)	940*	163	32 500
2	Віднесено витрати від уцінки тварин на фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	791	940	32 500

При оцінці за справедливою вартістю виникає різниця між обліковою та справедливою вартістю тварин. Така різниця списується на доходи або витрати від операційної діяльності, які відображають:

- за кредитом субрахунка 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» – у разі збільшення вартості тварин;
- за дебетом субрахунка 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» – у разі зменшення вартості тварин.

Облік витрат на утримання та вирощування тварин

Облік витрат на вирощування і догляд за тваринами (як поточних, так і довгострокових БА) ведуть за об'єктами витрат на окремих субрахунках до рахунка 23 «Виробництво» відповідно до норм П(С)БО 16, наприклад:

- 2321 «Основне стадо корів молочного напрямку»;
- 2322 «Основне стадо корів м'ясного напрямку»;
- 2323 «Основне стадо биків-плідників»;
- 2324 «Молодняк на вирощуванні»;

2325 «Тварини на відгодівлі» тощо. Залежно від розмірів та спеціалізації підприємства об'єктів обліку витрат може бути більше.

До кожного об'єкта обліку відкривають окремий субрахунок до рахунка 23. При цьому:

- за дебетом цього рахунка відображають усі прямі витрати (трудові, матеріальні тощо), які безпосередньо пов'язані з вирощуванням тварин, а також розподілені загальновиробничі витрати (далі – ЗВВ);
- за кредитом – вихід готової продукції (приріст, молоко, сперму, гній тощо), приплоду і збільшення вартості тварин на дату балансу.

Витрати обліковують за статтями, перелік яких кожне підприємство визначає самостійно, закріпивши їх склад у наказі про облікову політику. При цьому за основу можна взяти примірний перелік, наведений у п. 3.6 Методрекомендацій № 132. Крім перелічених там статей витрат, можуть виділятися додаткові, зумовлені специфікою окремих галузей тваринництва, наприклад: вартість яєць, закладених на інкубацію (у птахівництві); витрати стригального пункту (у вівчарстві); вартість мальків (цьоголіток), запущених у водойми (у рибництві).

Залежно від спеціалізації, обсягів виробництва та потреб контролю кожне підприємство формує систему аналітичного обліку об'єктів витрат за таким принципом:

1. Об'єкти обліку витрат.
 - 1.1. Господарські підрозділи.
 - 1.1.1. Види тварин.
 - 1.1.1.1. Групи тварин.
 - 1.1.1.1.1. Матеріально відповідальна особа.

Наприклад:

232 «Тваринництво»;

232.1 «Ферма № 1»;

232.1.1 «Ферма № 1. ВРХ»;

232.1.1.1 «Ферма № 1. ВРХ. Корови основного молочного стада»;

232.1.1.1.1 «Ферма № 1. ВРХ. Корови основного молочного стада. Мартинюк А.С.»

В кінці кожного місяця накопичені витрати списують на продукцію калькулювання (визначення собівартості): за молодняком – на приріст живої маси; основним стадом – на сільгосппродукцію (молоко, приріст живої маси, сперму, шкурки, яйця, мед тощо) або на вартість приплоду.

Таблиця 2.6

Відображення в системі бухгалтерських рахунків витрат на отримання молока від молочного стада корів

№ п.п	Зміст операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Списано витрати на вирощування молодняку:	Відомість витрати кормів (форма № ВЗСГ-9), Накладна внутрігосподарського призначення (форма № ВЗСГ-8)	2321 ²		
	– вартість купованих кормів			208	77 000
	– вартість кормів власного виробництва			234	22 000
	– вартість підстилки			209	1 900
	– вартість палива та мастильних матеріалів	203		23600	
	Списано втрати від загибелі тварин у процесі виробництва ¹	Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6)		24	14 300
	Нараховано зарплату та ЄСВ на зарплату обслуговуючому тварин персоналу	Наряди, розрахунково-платіжні відомості, відомість нарахування внесків		66, 65	31 000
	Нараховано амортизацію основних засобів	Відомість нарахування амортизації (форми № ОЗСГ-6, № ОЗСГ-7)		131	11 400
	Списано вартість послуг допоміжних виробництв	Відрядні наряди, бухгалтерська довідка		235	14 600
	Розподілено ЗВВ	Розрахунок розподілу ЗВВ, бухгалтерська довідка		91 ³	23 000

Втрати від падежу тварин слід ураховувати в складі собівартості продукції за окремою статтею «Непродуктивні витрати». Не відносять на цю статтю втрати від падежу, який стався внаслідок стихійного лиха, суми, що підлягають відшкодуванню винними особами, а також вартість одержаної

сировини (шкур, технічного м'яса тощо). Уважаємо, що на собівартість слід відносити падіж як у межах технологічних норм, так і понад такі норми. 2

Витрати, накопичені на субрахунку 2321, списують на вартість готової продукції (молока).

У тваринництві ЗВВ розподіляють пропорційно до загальної суми прямих витрат, за винятком витрат основних матеріалів, зокрема кормів (п. 3.21 Методрекомендацій № 132).

До складу молодняка тварин на вирощуванні й тварин на відгодівлі включають поголів'я, вирощене у власному господарстві та придбане. А саме:

- молодняк усіх видів із моменту одержання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття;
- тварин на відгодівлі;
- нетелів та свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, корів, які використовуються для одержання ембріонів;
- корів-первісток від моменту розтелу до реалізації (в спеціалізованих господарствах з вирощування тварин основного стада);
- поголів'я основного стада птиці, кролів та звірів; сім'ї бджіл.

Основною продукцією вирощування у групі молодняка та тварин на відгодівлі є приріст живої маси. Приріст є сільгосппродукцією у цій групі. Згідно з п. 12 П(С)БО 30 сільгосппродукцію при первісному визнанні (оприбуткуванні) оцінюють на вибір підприємства:

- 1) або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані в місці продажу витрати,
- 2) або за виробничою собівартістю.

Обраний метод оцінки слід закріпити в наказі про облікову політику підприємства.

На відміну від інших видів сільгосппродукції, приріст не оприбутковують на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». На вартість приросту збільшують вартість тварин. Тобто приріст оприбутковують на субрахунок 212 або 213 залежно від обраного методу оцінки.

У процесі вирощування тварин отримують побічну сільгосппродукцію – гній, який оприбутковується на окремий субрахунок до рахунка 27 (наприклад, 274 «Гній»). Гній оцінюють за справедливою вартістю, але у разі відсутності активного ринку його можна оцінювати за нормативними витратами, пов'язаними з його заготівлею (збором, транспортуванням тощо) (п. 6.8 Методрекомедацій № 1315).

Оцінка приросту за справедливою вартістю.

У цьому випадку приріст оприбутковують на субрахунок 212. Справедливу вартість визначає спеціально створена на підприємстві комісія. Особливості визначення справедливої вартості сільгосппродукції викладено в п. 13–16 П(С)БО 30 і п. 6 Методрекомедацій № 1315. Ця вартість ґрунтується на цінах активного ринку.

Що стосується приросту живої маси, то для визначення справедливої вартості до уваги беруть вартість 1 кг м'яса тварин. Комісія оформляє визначену нею справедливу вартість актом (затвердженої форми акту немає, тому підприємства розробляють її самостійно). У разі проведення оцінки за справедливою вартістю при оприбуткуванні приросту виникає різниця між фактичними витратами на вирощування тварин та справедливою вартістю. При цьому якщо справедлива вартість:

- перевищує суму фактичних витрат, відображену за дебетом рахунка 23 (відповідний субрахунок), то різницю включають у дохід операційної діяльності (Кт 710);
- нижче фактично понесених витрат, то різницю відносять на витрати операційної діяльності (Дт 940).

Під час оцінки за справедливою собівартістю приріст оприбутковують у дебет субрахунка 212, виходячи з витрат на вирощування тварин протягом звітного періоду (Дт відповідного субрахунка до рахунка 23). Порядок визначення собівартості приросту прописано в п. 9.4 Методрекомедацій № 132: собівартість 1 ц приросту живої маси розраховують діленням загальної

суми витрат (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Таблиця 2.7

Приклад кореспонденції рахунків з обліку молодняка на вирощуванні та відгодівлі, отриманого приросту, переведення з групи в групу

№ п.п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Первинні документи
		Дебет	Кредит	
1	Списано витрати на вирощування молодняка свиней	232	208, 22, 234, 65, 66, 631, 91 тощо	Відомість витрати кормів, накладні, наряди на відрядну роботу, розрахунково-платіжні відомості, розрахунок розподілу ЗВВ
2	За звітний період оприбутковано: – приріст живої маси за справедливою вартістю	212	232	Розрахунок визначення приросту (форма № ПБАСГ-11)
	– гній	274	232	Форма № ВЗСГ-8
3	Відображено дохід від первісного визнання приросту	232	710	Бухгалтерська довідка
4	Віднесено на фінрезультат дохід від первісного визнання приросту	710	791	
Переведення з груп в групу				
	Переведено ягнят до групи народження минулого року	2132	2131	Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма № ПБАСГ-9*)
	Переведено молодняк овець, народжених у минулому році, до основного стада	155	213	
	Зараховано молодняк овець народження минулого року до складу довгострокових БА	164	155	Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ-2)

У процесі утримання та вирощування тварин переводять з однієї статевікової (облікової) групи в іншу. Кількість облікових груп залежить від виду тварин (ВРХ, свині, вівці, птиця тощо), спеціалізації, розмірів підприємства.

Необхідно звернути увагу на те, що не всіх тварин при переведенні в основне стадо включають до довгострокових БА. Такі тварини, як птиця, кролі, звірі, навіть після переміщення до основного стада, залишаються у складі поточних БА.

При переміщенні тварин із групи в групу їх оцінюють згідно з Методичними рекомендаціями № 73 так:

- молодняк ВРХ, свиней, овець минулого року народження, молодняк кролів і птиці – за живою масою та її собівартістю, яка дорівнює справедливій вартості, що була визначена на останню дату балансу і за якою вони відображаються в обліку на дату переведення;
- тварини основного стада, а також жеребці, кобили та мерини – за балансовою вартістю, за якою вони відображаються в обліку на дату переведення;
- ягнята чи козлята народження звітного року – при відлученні від маток дооцінюють на 50 % справедливої вартості за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу;
- молодняк звірів усіх видів – за собівартістю, що була визначена на останню дату балансу і за якою вони відображаються в обліку на дату переведення.

У бухгалтерському обліку переміщення тварин відображають шляхом переведення з одного балансового субрахунку на інший. Наприклад, при переведенні в основне стадо молодняку, який обліковують за справедливою вартістю, роблять проведення Дт 163 – Кт 212.

Тварини можуть вибувати з підприємства через падіж (зокрема, вимушену прирізку), забій та реалізацію.

Відображення падежу тварин у бухгалтерському обліку залежить від причини, через яку загинули тварини.

Технологічний падіж. Втрати від падежу тварин слід включати до складу собівартості продукції за окремою статтею «Непродуктивні витрати» на рахунку 23 (п. 3.19 Методичних рекомендацій № 132). Не відносять на цю статтю втрати від падежу, який стався внаслідок стихійного лиха, суми, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартість одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо). Уважаємо, що на собівартість треба відносити падіж як у межах технологічних норм, так і понад такі норми. Для контролю за

обсягами падежу на підприємстві рекомендуємо в цьому випадку спочатку відносити вартість полеглих тварин у дебет рахунка 24 «Брак у виробництві». Сюди ж потрапляють витрати на утилізацію загиблих тварин. Якщо шкіра загиблої тварини підлягає подальшому використанню, то її за цінами можливої реалізації оприбутковують у кредит рахунка 24. А потім різницю між дебетом і кредитом цього рахунка, як суму невідшкодованих втрат від падежу, списують на витрати на утримання відповідної групи тварин (Дт 23).

Падіж із вини працівників.

У такому разі витрати від падежу (разом із витратами на транспортування та утилізацію загиблих тварин) списують у дебет субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Подальші дії залежать від того, знайдено винну особу чи ні. Якщо винну особу:

- не встановлено, суму падежу відображають на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» до моменту виявлення винних осіб або до закінчення строку позовної давності (3 роки);
- встановлено, суму нестачі в результаті падежу визнають дебіторською заборгованістю і відображають на субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Отримані від винних осіб суми відшкодувань включають до доходів за субрахунком 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Падіж через епізоотію та надзвичайні події. Якщо тварини загинули у зв'язку з масовим поширенням будь-якої інфекційної хвороби тварин (епізоотія) або стихійним лихом (пожежею, повінню тощо), то втрати від падежу слід класифікувати як надзвичайні витрати (пп. «а» п. 9.1 Методичних рекомендацій № 132). У цьому разі вартість загиблих тварин разом із витратами на їх утилізацію відносять у дебет субрахунка 977 «Інші витрати діяльності». У разі отримання компенсації понесених збитків (страхове відшкодування) її суму відображають за кредитом субрахунка 746 «Інші доходи».

Кореспонденція рахунків, що демонструє результати відображення в первинних документах та в системі рахунків господарських операцій, узагальнена у вигляді таблиці та представлена в додатку .

Товари/послуги, використані для вирощування загиблих тварин, вважаються такими, що використані не в господарській діяльності. Тому згідно з п. 198.5 ПК на їх вартість слід нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ.

У бухгалтерському обліку під час відправлення тварин на забій їх вартість списують із субрахунка, на якому вони обліковувалися (163, 164, 212, 213), у дебет окремого субрахунка до рахунка 23 (наприклад, 233 «Витрати на забій»). На цей же субрахунок відносять інші витрати на забій (зарплата працівникам забійного цеху, вартість використаних матеріалів, амортизація основних засобів забійного цеху тощо).

М'ясо не є сільськогосподарською продукцією, тому на нього не поширюються норми П(С)БО 30. М'ясо слід оприбутковувати за виробничою собівартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Якщо неможливо визначити фактичну собівартість, протягом звітного періоду продукція оприбутковується за плановою собівартістю, яка в кінці цього періоду коригується до фактичної.

Продукція забою залежно від її виду оприбутковується на окремі субрахунки, відкриті до субрахунка 273.

Шкури свиней є побічною продукцією, тому оцінюються за реалізаційними цінами чи цінами можливого використання (згідно з додатком 2 до Методичних рекомендацій № 132). 4 Якщо фактична собівартість виявиться нижча від планової, коригування собівартості слід провести методом «сторно».

РОЗДІЛ 3
ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ
АКТИВАМИ

3.1. Облік оренди біологічних активів та особливості визначення фінансового результату від операцій з ними

Цикл виробництва сільгосппродукції є досить тривалим. Саме тому при встановленні договірних відносин щодо користування землею сторони передбачають такий строк дії договору, який би дав можливість орендареві зібрати врожай (як правило, кінцевий термін дії договору визначають в останній день осені чи взагалі у останній день року).

Та часто трапляється, коли договір припиняється достроково – наприклад, розривається за згодою сторін чи у судовому порядку. Або ж взагалі визнається недійсним за ініціативою однієї із сторін. На практиці може виникнути ситуація, коли змінюється орендар земельної ділянки, а попередній господар уже засіяв ділянку, хоча не встиг зібрати урожай до закінчення строку дії договору. Можлива ситуація, коли на дату завершення строку дії договору на земельній ділянці нічого не посіяно, але колишній господар поніс витрати на передпосівний обробіток ґрунту. У таких ситуаціях новий орендар може відшкодувати понесені витрати, хоча юридично він не зобов'язаний це робити. Згідно із ст. 34 Закону від 06.10.98 р. № 161-XIV «Про оренду землі» у разі припинення або розірвання договору оренди землі орендар зобов'язаний повернути орендодавцеві ділянку на умовах, визначених договором. При цьому орендар не має права утримувати земельну ділянку для задоволення своїх вимог до орендодавця.

Орендар повинен повернути орендодавцеві земельну ділянку (земельні ділянки) у стані, не гіршому за той, у якому він одержав її в оренду (п. 21 Типового договору оренди землі, затвердженого постановою КМУ від 03.03.04 р. № 220).

Орендодавець має право на відшкодування збитків у разі погіршення корисних властивостей земельної ділянки (орендованих земельних ділянок), пов'язаних із зміною її стану, у розмірі, визначеному сторонами. Таким чином можна зробити висновок, що нормативними документами не передбачено відшкодування витрат новим орендарем попередньому і після закінчення строку дії договору оренди орендодавець не повинен з'ясовувати, які культури знаходяться на ділянці, які витрати понесені на її обробіток. Але за згодою сторін новий орендар може компенсувати попередньому понесені ним витрати. Це відбувається шляхом укладення окремого цивільного договору. Для оформлення передачі посівів новому орендарю земельної ділянки пропонується укладати договір купівлі-продажу незавершеного виробництва у вигляді посівів сільгоспкультур, а на операцію з компенсації за здійснений раніше передпосівний обробіток ґрунту – договір про відшкодування понесених витрат.

Операція з продажу посівів новому орендарю підлягає обкладенню ПДВ, тому продавець посівів має виписати податкову накладну та нарахувати зобов'язання з ПДВ на договірну вартість посівів. Також обкладається ПДВ операція з отримання відшкодування витрат на передпосівний обробіток ґрунту. На суму відшкодування слід виписати податкову накладну.

З позиції бухгалтерського обліку всі посіви до моменту збирання врожаю є поточними біологічними активами рослинництва. У продукцію такі посіви перетворюються тільки після збирання врожаю та отримання, наприклад, зерна із засіяних площ. Але підприємство може продати посіви до збирання урожаю. Під час реалізації посівів створюються специфічні економічні взаємовідносини. Адже рослини як біологічні активи існують разом із землею. В разі передання землі іншому господарю рослини, які на ній розміщені, також переходять до нового власника на певній стадії їх вирощування, що вимагає відповідного відображення в обліку суб'єктів господарювання.

У обліку зазначені операції відображають як продаж-купівлю поточного біологічного активу, а саме незавершеного виробництва:

1. У обліку підприємства-продавця слід списати його фактичну собівартість, яка складається з витрат, понесених продавцем на вирощування таких посівів, на окремому аналітичному рахунку до рахунка 23 «Виробництво» (п. 11 П(С)БО 30). Хоча в даній ситуації незавершене виробництво – це результат дій продавця з вирощування посівів і за своєю суттю є виконанням робіт (з підготовки ґрунту, обробітку полів, посадки сільгоспкультур та захисту їх від шкідників та хвороб тощо), однак обліковувати такі операції як реалізацію робіт не можна, оскільки згідно з юридичними правилами виконання робіт має передувати укладання відповідного договору підряду. Тому після передачі посівів новому власнику (підписання акта приймання-передачі) їх собівартість слід віднести до витрат іншої операційної діяльності за Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» незалежно від ступеня зрілості рослин, у якому вони переходять від одного господаря до іншого. Відповідно доходи від реалізації відображаються за Кт 719 «Інші доходи операційної діяльності».

2. Для підприємства-покупця всі витрати, пов'язані із придбанням посівів, слід включити до їх первісної вартості за Дт 23 (п. 7 П(С)БО 30). Оскільки в подальшому це підприємство безпосередньо здійснюватиме виробництво, то на цьому рахунку слід обліковувати й усі інші витрати на вирощування посівів та збирання врожаю. А отриману в результаті продукцію слід оприбутковувати на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Якщо змінюється орендар земельної ділянки на стадії здійснення лише передпосівного обробітку ґрунту, то говорити про продаж посівів не доводиться. У разі домовленості сторін про відшкодування понесених на передпосівний обробіток витрат та оформлення відповідного акту облік операцій в учасників буде подібним до розглянутого вище. Зокрема:

- в обліку попереднього власника земельної ділянки: Дт 949 – Кт 23 (на суму фактичних витрат), Дт 377 – Кт 719 (на договірну вартість відшкодування), Дт 719 – Кт 641 та Дт 311 – Кт 377;
- в обліку нового власника: Дт 23 – Кт 685, Дт 641 – Кт 685 та Дт 685 – Кт 311.

Досить поширеним явищем є оренда біологічних активів тваринництва (виникає потреба передачі тварин іншим особам у тимчасове користування, що може здійснюватися шляхом операційної та фінансової оренди).

Орендні відносини з тваринами можливі без оренди землі, тому в обліку механізм оренди БА тваринництва простіший, ніж в рослинництві. Найчастіше об'єктом оренди поголів'я є велика рогата худоба, по якій вартість однієї тварини значно вища ніж у інших галузях тваринництва (вівчарство, свинарство).

Взята у фінансову оренду корова з виплатою орендної плати протягом чотирьох-п'яти років в кінці строку оренди практично втратить свою продуктивність і знеціниться, тому доцільно за таким об'єктом нараховувати амортизацію. Однак проблемою залишається відсутність механізму розрахунку суми амортизації, адже тварини на відміну від інших об'єктів нарахування у перший період використання збільшують свою продуктивність (по суті, не зношуються, а стають дорожчими). Якісні характеристики тварин через певний час погіршуються в результаті їх старіння, що і викликає необхідність списання поголів'я. Строк використання кожної тварини різний. Тому доцільно відносити на витрати різницю між первісною вартістю тварин основного стада та виручкою від їх вибраковки [84].

Податковим кодексом України визначено, що амортизації підлягають витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності [60, ст 144]. Встановлено мінімально допустимий строк корисного використання довгострокових біологічних активів, який становить 7 років. Якщо об'єктом оренди є корова, яка уже використовувалася орендодавцем, то орендар має враховувати під час розрахунку норми амортизації тривалість її перебування в основному стаді. Про нарахуванні амортизації на худобу важко заздалегідь встановити термін її використання (перебування в основному стаді до вибракування). На нього впливають можливі хвороби тварин, непридатність до розмноження, невідповідність вимогам промислових технологій тощо. За

діючими технологіями у сільськогосподарських підприємствах України щорічно має вибраковуватися 20-26 відсотків корів, звідси термін їх експлуатації буде 4-5 років.

ВРХ основного стада або інші види тварин можуть бути об'єктом операційної оренди, яка передбачає, що майно залишається на балансі орендодавця, а орендар обліковує його на позабалансовому рахунку. Особливість в тому, що корова дає молоко, приплід телят і гній і за умовами операційної оренди уся ця супутня та побічна продукція, одержана з використанням орендованого майна, що теж вважається біологічними активами, належить орендарю. Після закінчення строку операційної оренди біологічний актив (тварину) повертають власнику, а приплід, отриманий під час оренди, залишається у власності орендаря. Він може бути проданий орендодавцю за спільною згодою сторін.

У разі операційної оренди орендну плату доцільно встановлювати виходячи із зменшення справедливої ціни біологічного активу в результаті його старіння та часткової втрати продуктивності. Одночасно слід враховувати мету оренди, яка може бути в тому, щоб не втратити чинні податкові пільги, що встановлені для сільськогосподарських товаровиробників.

Визначення сільгоспідприємствами результатів господарської діяльності наприкінці року має свої особливості у зв'язку із застосуванням норм НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [66].

Сільськогосподарські виробники, які обрали метод оцінки БА та/або сільгосппродукції за справедливою вартістю, визначають фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності за трьома показниками (п. 19 НП(С)БО 30):

- Фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових БА;
- Фінансовий результат від реалізації сільгосппродукції та БА;
- Фінансовий результат від зміни справедливої вартості на дату балансу.

Визначення фінансового результату від реалізації БА та сільськогосподарської продукції в обліку сільськогосподарського підприємства відображається на загальних підставах.

Додаткові БА та сільгосппродукцію при первісному визнанні можна оцінювати на вибір підприємства або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані в місці продажу витрати, або за виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» (п. 9, 12 НП(С)БО 30). Первісне визнання відображають у тому звітному періоді, у якому продукцію чи активи відокремлено від БА (тобто оприбутковано в обліку). Метод обліку сільгосппродукції та БА має бути зафіксований у наказі про облікову політику.

Фінансовий результат від первісного визнання визначають ті підприємства, які обрали метод обліку за справедливою вартістю. Такі підприємства протягом року при первісному визнанні додаткових БА та сільгосппродукції розраховують доходи (витрати) від первісного визнання. Такі доходи (витрати) визначають як різницю між вартістю БА і сільгосппродукції та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями (витратами, понесеними на виробництво продукції).

В обліку витрати (доходи) від первісного визнання відображають у складі інших витрат (доходів) операційної діяльності. При цьому якщо справедлива вартість:

- перевищує витрати, понесені на виробництво продукції, то в підприємства буде дохід, який відображають записом Дт 23 «Виробництво» (відповідний субрахунок) – Кт 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- менша за витрати, понесені на виробництво продукції, то виникнуть витрати, які відображають проведенням Дт 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» – Кт 23 (відповідний субрахунок).

При первісному визнанні не завжди можна знати всі витрати, пов'язані з виробництвом, адже про деякі витрати підприємство може дізнатися тільки

наприкінці звітного року, наприклад після розподілу загальновиробничих витрат (далі – ЗВВ). Тож наприкінці року доходи (витрати) від первісного визнання сільгосппродукції чи додаткових БА можуть потребувати коригування: або шляхом додаткового проведення, або методом «сторно».

Таблиця 3.1.

Відображення оренди БА на рахунках обліку

№ з/п	Зміст операції	Підтвердні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
За 9 місяців 2020 року					
1	Понесено витрати на вирощування насіння соняшнику, у тому числі витрати на доробку	Акт витрат насіння і садивного матеріалу, акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин, обліковий лист праці тракториста-машиніста тощо	231/1	20, 22, 23, 661, 65, 685, 91 тощо	250 000
2	Оприбутковано насіння соняшнику за справедливою вартістю	Накладна внутрігосп. призначення, акт визначення справедливої вартості	271	231/1	295 000
3	Відображено дохід від первісного визнання (295 000 – 250 000)	Бухгалтерська довідка	231/1	710	45 000
За IV квартал 2020 року					
4	Розподілено і віднесено на виробництво соняшнику ЗВВ	Відомість розподілу ЗВВ	231/1	91	28 500
5	Відкориговано методом «сторно» дохід від первісного визнання	Бухгалтерська довідка	231/1	710	28 500
6	Віднесено на фінрезультат дохід від первісного визнання (45 000 – 28 500)		710	791	16 500
За 9 місяців 2020 року					
1	Понесено витрати на вирощування кукурудзи, у тому числі витрати на доробку	Акт витрат насіння і садивного матеріалу, акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин, обліковий лист праці тракториста-машиніста тощо	231/2	20, 22, 23, 661, 65, 685, 91 тощо	384 000

Продовження табл 3.1.

1	2	3	4	5	6
---	---	---	---	---	---

2	Оприбутковано за справедливою вартістю:	Накладна внутрігосподарського призначення, акт визначення справедливої вартості	271	231/2	247 000
	– зерно кукурудзи				
	– зелену масу		272	231/2	115 000
3	Відображено витрати від первісного визнання [(384 000 – (247 000 + 115 000))]	Бухгалтерська довідка	940	231/2	22 000
За IV квартал 2020 року					
4	Розподілено і списано на виробництво кукурудзи ЗВВ	Відомість розподілу ЗВВ	231/2	91	17 600
5	Відкориговано шляхом допроведення витрати від первісного визнання	Бухгалтерська довідка	940	231/2	17 600
6	Віднесено на фінрезультат витрати від первісного визнання (22 000 + 17 600)		791	940	39 600

Сільськогосподарські підприємства, які ведуть облік БА за справедливою вартістю, повинні на кінець кожного звітного періоду переглядати їх вартість на предмет відповідності справедливій вартості, яка є чинною на дату проміжного та річного балансів. І якщо така справедлива вартість змінилася – дооцінити або уцінити їх. Таку справедливу вартість визначає спеціально створена на підприємстві комісія.

Таблиця 3.2

Відображення у системі рахунків переоцінки біологічних активів

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Відображено уцінку основного стада ВРХ станом на 31.12.20 р. (350 000 – 321 000)	Акт визначення справедливої вартості, бухгалтерська довідка	940	163	29 000
2	Відображено дооцінку молодняку станом на 31.12.20 р. (269 000 – 287 000)		212	710	18 000
3	Віднесено на фінрезультат витрати від зміни вартості ВРХ		791	940	29 000
4	Віднесено на фінрезультат доходи від зміни вартості молодняку		710	791	18 000

У бухгалтерському обліку зміну вартості БА на дату балансу відображають проведеннями: Дт 16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи» – Кт 710, якщо справедлива вартість збільшилася,

тобто буде інший операційний дохід; Дт 940 – Кт 16, 21, якщо така вартість зменшилася, тобто будуть інші операційні витрати.

Визначення фінансового результату від сільгоспдіяльності сільгосппідприємствами, які обліковують БА та/або сільгосппродукцію за справедливою вартістю, має свої особливості. Такі підприємства визначають фінрезультат від первісного визнання сільгосппродукції та додаткових БА та від зміни справедливої вартості БА на дату балансу. Водночас у них виникають доходи або витрати від первісного визнання сільгосппродукції або зміни вартості БА, які відображаються у складі інших доходів/витрат від операційної діяльності.

3.2. Інвентаризація біологічних активів та відображення її результатів у обліку

Біологічні активи як складова майнового забезпечення підлягають інвентаризації. Відповідно до [п. 1 ст. 10 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»](#), юрособи зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності []. За несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій коштів і матеріальних цінностей відповідальність встановлена [ст. 164-2 КУпАП](#). Відповідно до цієї статті у разі виявлення такого порушення на посадових осіб, відповідальних за проведення інвентаризації (а це керівник підприємства), накладається штраф.

Але варто зважати на те, що інвентаризація проводиться насамперед з метою забезпечення достовірності бухгалтерського обліку, контролю за наявними на підприємстві активами та зобов'язаннями, а також з метою запобігання розкраданню майна підприємства. Відповідно саме керівники підприємства повинні бути зацікавлені у проведенні інвентаризації у встановлені строки та за встановленим порядком.

Під час інвентаризації «живих» активів рослинництва та тваринництва сільгосппідприємства мають дотримуватися загальних правил, закріплених у

Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженому наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879. Зокрема, проводити інвентаризацію слід перед складанням річної фінансової звітності протягом трьох місяців до дати балансу. Крім того, більш розширені рекомендації щодо проведення інвентаризації різних видів активів з урахуванням галузевої специфіки сільгосп підприємств розглянуто в Методрекомендаціях, наведених в додатку до листа Мінагрополітики від 04.12.03 р. № 37-27-12/14023. Так, сільгосп підприємствам рекомендовано такі об'єкти і строки проведення інвентаризації (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Об'єкти і терміни проведення інвентаризації активів рослинництва та тваринництва

№ з/п	Об'єкт інвентаризації БА	Періодичність проведення інвентаризації	Строки проведення інвентаризації
1	Плодові та ягідні розсадники та багаторічні насадження	Один раз на рік	До настання зими, у IV кварталі звітнього року
2	Дорослі продуктивні тварини	Щоквартально	На 1 квітня, 1 липня, 1 вересня та перед складанням річної фінзвітності (на 31 грудня)
3	Робоча худоба		
4	Молодняк тварин		
5	Тварини на відгодівлі	Щоквартально	На 1 квітня, 1 липня, 1 вересня та перед складанням річної фінзвітності (на 31 грудня). Інвентаризацію птиці доцільно проводити одночасно із проведенням зооветеринарних заходів – щепленням птиці.
6	Кролі		
7	Звірі		
8	Піддослідні тварини		
9	Птиця		
10	Плідники та ремонтний матеріал риб	Один раз на рік	Станом на 1 липня
11	Бджолосім'ї	Два рази на рік	Один раз весною, коли температура повітря не нижче +15 °С (у тіні), другий раз – восени, після закінчення збору нектару бджолиними сім'ями (установлюють номер вулика, кількість рамок меду тощо).

Примітка. На сьогодні більшість сільгосптоваровиробників визнають та відображають в обліку поточні біологічні активи рослинництва як **незавершене виробництво** (п. 11 П(С)БО 30). У такому разі під час інвентаризації посівів с/г культур об'єктом інвентаризації є незавершене виробництво, а не поточний БА рослинництва (застосовують норми п. 6 Методрекомендацій № 14023).

Зазначені норми слід урахувати, складаючи календарний план проведення інвентаризації по підприємству, який затверджується наказом по підприємству.

Проведення інвентаризації забезпечує власник (власники) або вповноважений орган (посадовець), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів (далі – керівник підприємства). Він зобов'язаний створити необхідні умови, визначити об'єкти інвентаризації, періодичність і строки, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Етапи інвентаризації можна узагальнити наступним чином:

1. Організаційний (видається відповідний наказ (розпорядження) про проведення річної інвентаризації, у якому відображаються основні організаційні моменти: строки початку та закінчення, об'єкти інвентаризації, місця проведення, склад інвентаризаційної комісії, яка безпосередньо займається перевіркою, тощо).

2. Підготовчий до початку інвентаризації (перевірити наявність і стан первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку БА (інвентарних карток, книг, описів тощо), даних про реєстрацію тварин тощо; обробити всі документи з надходження та списання БА, які бухгалтерія отримала до інвентаризації, зробити записи у відповідних документах; вивести залишки на дату інвентаризації). МВО розписуються в інвентаризаційних описах про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здано до бухгалтерії, усі цінності, що надійшли під їхню відповідальність, оприбутковано, а ті, що вибули, списано.

3. Перевірка фактичної наявності. Комісія у присутності МВО визначає фактичну наявність активів шляхом їх підрахунку, переважування, обміру. Усі відомості про об'єкти перевірки інвентаризаційна комісія відображає в інвентаризаційних описах (актах інвентаризації).

Згідно з наказом Мінфіну від 12.12.17 р. № 1019 [], який набув чинності з 05.01.18 р., плодоносні рослини, тобто довгострокові біологічні активи, які використовуються для виробництва сільгосппродукції та систематично надають сільгосппродукцію та/або додаткові БА, з метою бухгалтерського обліку відносять до основних засобів. Саме з цієї причини на них поширюються всі

вимоги щодо обліку, амортизації, переоцінки, списання, як і до інших об'єктів ОЗ (п. 5–35 П(С)БО 7) [].

Ключовим моментом, який потрібно врахувати при інвентаризації таких активів є те, що такі рослини вже мають бути плодоносними, тобто систематично давати сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи. До того часу, поки така рослина не почне давати плоди, усі витрати на її догляд, підживлення, обробку від шкідників та хвороб тощо слід накопичувати у складі капітальних інвестицій в основні засоби.

На нашу думку, інвентаризацію таких активів слід проводити за визначеними правилами в звичайному порядку. Зокрема, відповідно до п. 5.1 розд. II Положення № 879 інвентаризувати багаторічні насадження необхідно за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладання, площі, кількості дерев або кущів, а також за категоріями та їх балансовою вартістю.

Залежно від об'єкта інвентаризації інвентаризаційні описи на ці об'єкти будуть відрізнятися (п. 2.13 Методрекомедацій № 14023) []:

1. Інвентаризацію плодових та ягідних розсадників оформлюють Інвентаризаційним описом розсадників (форма № Інв.-10с.-г.). У ньому необхідно зазначити наступну інформацію: вартість незавершеного виробництва розсадників, вартість отриманої готової продукції (сіянці, саджанці), матеріальні запаси (зібране насіння дерев та кущів). Опис складають за виробничими циклами вирощування розсадників, тобто за кожним полем (ділянкою), починаючи з посівного відділку.

При формуванні Інвентаризаційного опису необхідно звернути увагу, що до незавершеного виробництва плодових розсадників відносять: зяб і пар під закладення насаджень; посіви звітнього року, які ще не дали сходів; сіянці та саджанці, що залишають у розсадниках для дорощування. Увесь посадковий матеріал, що досяг стану придатності для використання його в господарстві або реалізації на сторону, відносять не до посадкового матеріалу, що відображається у складі запасів, а до готової продукції.

2. Багаторічні насадження заносять до Інвентаризаційного опису багаторічних насаджень (форма № Інв.-3с.-г.). У цьому описі відображаються дані про види насаджень та їх місце розташування, кількість дерев (основних, супутніх) і кущів, середню висоту основних порід, балансову вартість кожного об'єкта інвентаризації. Щодо одного й того самого виду насадження може бути заповнено декілька позицій (рядків), якщо роки закладення насаджень різні.

Інвентаризаційні описи складають безпосередньо під час інвентаризації об'єктів комісією у присутності матеріально відповідальних осіб. Вартісні показники комісія вносить після завершення огляду об'єкта інвентаризації на підставі даних бухгалтерського обліку. Підписують інвентаризаційні описи голова та всі члени інвентаризаційної комісії.

Інвентаризація тварин основного стада, молодняку та тварин на відгодівлі проводиться в місцях їх перебування (у приміщеннях, у літніх таборах, на вигульних майданчиках тощо) шляхом перерахунку наявного поголів'я, визначення вгодованості та живої ваги.

Перерахунок здійснюється так (п. 5.5 Методрекомендацій № 14023) []:

- ВРХ, що перебуває на безприв'язному утриманні, – шляхом перегону з одного місця в інше (прохід для перегону має бути таким, щоб через нього проходила одна тварина);
 - свиней – після годівлі по кожному станку окремо;
 - овець – за допомогою станка, збитого з дощок, для проходу однієї вівці (через нього проганяють усе поголів'я для перерахунку);
 - птиці, що утримується у клітках, – у кожній окремій клітці з подальшим підсумовуванням загальної їх кількості. У разі утримання птиці на підлозі – шляхом перегону або відловлювання й перенесення її в окреме приміщення.

Результати інвентаризації тварин оформлюють Інвентаризаційним описом робочої худоби та продуктивних тварин, птиці, бджолосімей (форма № Інв.-8с.-г.). На кожен вид тварин (ВРХ, свині, вівці, коні та ін.) в описах виділяють окремий розділ. Групуєть інвентаризаційні описи в розрізі окремих ферм, бригад і матеріально відповідальних осіб.

Слід зазначити, що залежно від обліково-технологічної групи тварин, яких інвентаризують, інформацію про них наводять двома шляхами (п. 5.1–5.3 Положення № 879, п. 5.2 Методрекомедацій № 14023) []: індивідуально – під час інвентаризації дорослої та продуктивної худоби, свиней (кнурів і маток), особливо цінних порід овець та ін.; молодняку ВРХ, коней. В описі зазначають номер, кличку, породу, вгодованість, рік народження, живу масу та балансову вартість; груповим методом – під час інвентаризації інших тварин основного стада, молодняку свиней, овець, кіз, а також інвентаризації птиці та ін. видів тварин. Інформацію про них включають в опис за статеві-віковими групами, зазначаючи кількість голів і живу масу по кожній статево-віковій групі.

Слід урахувати, що тварин, які не мають присвоєних інвентарних номерів, переводять в окреме приміщення для встановлення їх належності та складають щодо них окремий Інвентарний опис. Це стосується і тварин, прийнятих або переданих в оренду. Під час огляду бджолиних сімей установлюють номер вулика, кількість рамок меду, силу сім'ї тощо. Слабкі і хворі бджолосім'ї підлягають вибракуванню.

Використання окремих видів біологічних активів передбачає виникнення незавершеного виробництва, яке також підлягає інвентаризації. До незавершеного виробництва належать: продукція (вироби, заготовки, деталі), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) оброблення, передбачених технологічним процесом, а також неукomплектовані вироби, що не пройшли випробувань і технічного приймання. У аграрних підприємствах до незавершеного виробництва прийнято відносити (ст. 6 Методрекомедацій № 14023 []; додаток 1 до Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінагрополітики від 18.05.01 р. № 132):

- у рослинництві – посіви озимих зернових; посіви овочевих культур на зиму; підняття зябу; луціння стерні (без зяблевої оранки); унесення органічних та мінеральних добрив; снігозатримання (у IV кварталі); посів багаторічних трав навесні та восени звітного року; догляд за парами під ярі культури врожаю майбутнього року; підготовка теплиць та парників;

- у тваринництві – інкубація яєць (у грудні), перехідні на вирощування наступного року цьоголітки риби, запаси меду у вуликах.

Ураховуючи особливості незавершеного виробництва в сільському господарстві, пропонується проводити його інвентаризацію перед складанням річного звіту, зокрема рослинництва – на 1 листопада, яєць птиці в інкубаторах – на 1 січня; у рибництві – на дату вилову.

Інвентаризація передбачає визначення обсягів і фактичних витрат, які понесено під урожай майбутнього року в рослинництві або за якими не отримано продукцію у тваринництві. Перевірка залишків незавершеного виробництва проводиться шляхом фактичного підрахунку, зважування, перемірювання.

Незавершене виробництво рослинництва інвентаризується за об'єктами – культурами, видами посівів, робіт тощо. Площі багаторічних трав інвентаризуються за роками посіву.

В описах, що складаються, зазначають:

- перелік культур або робіт; кількісні вимірники (площа в га, теплиці – у квадратних метрах, число парникових рам і т. д.);
- суму витрат (усього);
- стан посівів і якість виконаних робіт.

До незавершеного виробництва включаються лише добрива, унесені або тільки вивезені восени звітного року (під урожай майбутніх років). В описах зазначають: вид добрив (мінеральні, органічні); площі (га), на які внесено ті чи інші добрива; кількість унесених або вивезених добрив (у центнерах, тоннах); вартість добрив із витратами на їх вивезення, унесення тощо за даними аналітичного обліку витрат.

Вартість добрив, унесених під озимі культури врожаю майбутнього року, повністю враховується в загальних витратах на озимі посіви й інвентаризації не підлягає (п. 6.5 Методрекомедацій № 14023) [].

Інвентаризація незавершеного виробництва тваринництва здійснюється за його видами в розрізі виробничих підрозділів і матеріально відповідальних осіб.

Особливості проведення та оформлення результатів інвентаризації залежатимуть від того, які саме види БА тваринництва інвентаризуються.

В птахівництві вартість незавершеного виробництва з інкубації визначають у такій послідовності: підраховують кількість яєць, що залишилися на кінець року в інкубації в розрізі їх видів (курей, качок, гусей, індиків і т. д.); установлюють дату закладання перехідної партії яєць на інкубацію та кількість днів інкубації в поточному році; вартість незавершеного виробництва визначають шляхом множення планової собівартості одного дня інкубації (у розрізі видів яєць) на кількість закладених яєць і фактичний період інкубації в поточному році (п. 6.7 Методрекомедацій № 14023) [].

Вартість незавершеного виробництва у бджільництві визначають, виходячи з кількості залишеного кормового меду у вуликах та фактичної собівартості меду. Кількість кормового меду визначається комісією окомірною в час збирання гнізд на зиму (уважаючи, що в одній гніздовій рамці розміром 435 x 300 мм, повністю запечатаній, міститься залежно від товщини соту 3,5–4 кг; у рамці розміром 435 x 230 мм – приблизно 3 кг, а в магазинній рамці – 2 кг меду) і відображається в акті осінньої перевірки пасіки (бджолоферми). На одну бджолосім'ю потрібно залишати у вулику не менше 18–22 кг меду і страховий фонд із розрахунку 5 кг (п. 6.7 розд. 6 Методрекомедацій № 14023) [].

Вартість незавершеного виробництва в рибництві визначається шляхом множення собівартості 1 ц риби на кількість центнерів вирощених цьоголіток плюс затрати на вирощування цьоголіток після облову ставків. Середня розрахункова маса цьоголітки дорівнює 30 г (п. 6.7 Методрекомедацій № 14023) [].

По завершенню технічної сторони інвентаризації переходять до наступного етапу – оформлення результатів. Для оформлення результатів інвентаризації незавершеного виробництва інвентаризаційна комісія заносить дані до інвентаризаційного опису (форма № Інв.-9 с.-г.). Описи складаються окремо за кожним підрозділом (дільницею, бригадою, відділенням) із зазначенням стадії або міри їх готовності, кількості або обсягу витраченого

насіння, сировини і матеріалів та ін. До опису незавершеного виробництва не включається неякісна сировина (добрива, засоби захисту рослин), а окремо складаються акти, які додаються до інвентаризаційного опису для ухвалення остаточного рішення комісією.

4. Після формування описів здійснюється наступний етап – зіставлення фактичної наявності з даним обліку. Бухгалтерія перевіряє всі підрахунки. На останній сторінці робиться відмітка про перевірку цін, таксування та підрахунки результату за підписами осіб, які проводили перевірку. Результати інвентаризації звіряються з даними бухобліку. Для цього дані бухобліку проставляються навпроти відповідних даних інвентаризаційних описів і шляхом зіставлення визначаються розбіжності між даними інвентаризації та бухобліку. У разі виявлення розбіжностей (надлишків, нестач, пересортиці) складаються звіряльні відомості.

5. Аналіз та оформлення результатів. Інвентаризаційна комісія, керівник підприємства та головний бухгалтер аналізують отриману інформацію, характер виявлених нестач, надлишків, пересортиць тощо.

Інвентаризація є елементом системи внутрішнього контролю як функції управління, інструменту забезпечення ефективного функціонування підприємства.

Як зазначає Урусова З.П. під час здійснення контролю операцій із поточними біологічними активами рослинництва необхідно врахувати такі їхні особливості []:

- поточні біологічні активи приносять економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців;
- у процесі біологічних перетворень відбувається постійне зростання маси рослин;
- біологічні активи мають здатність давати сільськогосподарську продукцію та/ або додаткові біологічні активи;

– списання (вибуття) поточних біологічних активів рослинництва у бухгалтерському обліку відбувається після досягнення ними стадії зрілості та збирання врожаю.

Ці особливості мають прямий або опосередкований вплив як на проведення інвентаризації, так і на узагальнення її результатів.

Результати інвентаризації відображаються в обліку у кількісних та вартісних показниках, тому важливо на етапі узагальнення результатів використовувати справедливу вартість таких активів.

Виявлені розбіжності мають бути відображені в бухгалтерському обліку у такому порядку (розд. IV Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів від 02.09.14 р. № 879, далі – Положення № 879) []:

- Біологічні активи, що відносяться до основних засобів та виявлені в надлишку підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів звітного періоду. Такі активи оприбутковують по аналогії з основними засобами – надлишки ОЗ оприбутковують на баланс зі збільшенням доходів майбутніх періодів (рахунок 69). Надалі вартість таких активів включається до доходів з одночасним нарахуванням амортизації. Проте згідно з Методрекомеандаціями, затвердженими наказом Міністерства фінансів від 30.09.03 р. № 561, оприбуткування раніше не облікованих ОЗ оформлюється записом Дт 10 – Кт 746. Також це не відповідає характеристиці рахунка 69 і типових проведеннь в Інструкції, затвердженій наказом Міністерства фінансів від 30.11.99 р. № 291. Через неузгодженість у нормативних документах підприємство може самостійно вибрати спосіб відображення не врахованих раніше об'єктів, закріпивши його в обліковій політиці;

- Решта біологічних активів, які не включені до складу основних засобів, вважаються оборотними активами. Нестача запасів: у межах установлених норм природних втрат списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати. Норми природних втрат можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей та

надлишків унаслідок пересортиці. За відсутності таких норм втрата розглядається як нестача понад норму; понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства. Якщо винні особи не встановлені, втрати зараховуються на позабалансовий рахунок 072 до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

Таблиця 3. 4

**Відображення на рахунках обліку результатів інвентаризації
біологічних активів**

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік			
			За загальним Планом рахунків		За спрощеним Планом рахунків	
			Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7
Довгострокові біологічні активи, віднесені до складу основних засобів						
Надлишки						
1	Оприбутковано ДБА, помилково не обліковані раніше через облікову помилку, за первісною вартістю згідно з п. 8 П(С)БО 7	Протокол інвентаризаційної комісії, порівняльна відомість результатів інвентаризації основних засобів (форма № инв-18), акт (типова форма № ОЗ-1), акт (типова форма № НА-1), бухгалтерська довідка	10	15	10	15
2	Донараховано амортизацію за період експлуатації ОЗ, ІНМА та НА, якщо ці об'єкти використовувалися в господарстві і були придбані: – у поточному році	Протокол інвентаризаційної комісії, порівняльна відомість результатів інвентаризації основних засобів (форма № инв-18), акт (типова форма № ОЗ-1), акт (типова форма № НА-1), бухгалтерська довідка	23, 91–94, 97	13	23, 91, 96	13
	– минулому звітному році (п. 4 П(С)БО 6)		44	13	44	13
3	Оприбутковано ДБА, не обліковані раніше, у разі відсутності документів, що підтверджують право власності на них (документи від постачальника), за справедливою вартістю	Протокол інвентаризаційної комісії, відомість (форма № инв-18), бухгалтерська довідка	10	746	10	74
Нестачі						
4	Списано накопичену суму амортизації БА, яких не вистачає	Протокол інвентаризаційної	13	10, 16	13	10

5	Списано залишкову вартість об'єктів ОЗ, ІНМА та НА	комісії, відомість (форма № инв-18), бухгалтерська довідка	976	10, 16	96	10
6	Відображено суму нестач і втрат від псування цінностей на позабалансовому субрахунку до встановлення винних осіб		072	–	072	–
Біологічні активи (далі – БА)						
Надлишки						
7	Оприбутковано БА, не обліковані раніше та виявлені під час інвентаризації:	Протокол інвентаризаційної комісії, звіряльна відомість (форми № Інв-17с.-г. та № Інв-18с.-г.)*, акт оцінки, акти на оприбуткування відповідних БА (сільгоспоблік, форми № ПБАСГ-1, ПБАСГ-3, № ДБАСГ-1, № ДАСГ-2)**, бухгалтерська довідка	21	719	21	74
	– поточні (за первісною або справедливою вартістю)		161, 163	746	16	74
	– довгострокові за справедливою вартістю		162, 164	746	16	74
* Наведено в додатках 17 і 18 до Методрекомендацій № 14023.						
** Затверджені наказом Мінагрополітики від 21.02.08 р. № 73 (далі – Наказ № 73).						
Нестачі						
8	Списано з балансу вартість довгострокових БА, оцінюваних за первісною вартістю:	Протокол інвентаризаційної комісії, порівнювальна відомість (форми № Інв-17с.-г. та № Інв-18с.-г.), акти на списання відповідних БА (сільгоспоблік, форми № ПБАСГ-2, № ПБАСГ-6, № ДБАСГ-4)*, бухгалтерська довідка	13	162, 164	13	16
	– на суму накопиченої амортизації		947		96	
	– залишкову вартість					
9	Списано з балансу вартість довгострокових БА, оцінюваних за справедливою вартістю		947	161, 163	96	16
10	Списано собівартість нестачі поточних БА		947	211– 213	96	21
11	Одночасно зі списанням БА зараховано на позабалансовий субрахунок до прийняття рішення про конкретних винуватців вартість списаних втрат		072	–	072	–
* Затверджені Наказом № 73.						
Незавершене виробництво						
12	Відображено взаємозалік пересортиці незавершеного виробництва	Протокол інвентаризаційної комісії, відомість (форма № инв-19)*, бухгалтерська довідка	23	23	23	23
13	Оприбутковано виявлені залишки незавершеного виробництва		23	719	23	74
14	Під час інвентаризації виявлено нестачу незавершеного		947	23	96	23

	виробництва: – на суму нестачі незавершеного виробництв					
15	– одночасно відображено суму нестачі на позабалансовому рахунку до встановлення винних у нестачі осіб		072	–	072	–

* Затверджена Постановою № 241.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В умовах загострення економічної невизначеності внаслідок пандемії COVID-19, запровадження ринку землі, зростання ризиків і загроз макросередовища сільськогосподарське виробництво залишається однією із стратегічно найважливіших галузей національної економіки, запорукою збереження продовольчої безпеки країни. Частка сільськогосподарської продукції в структурі експорту залишається стабільно високою, що зумовлює пошук принципово нових підходів до вирішення питань ефективності господарської діяльності аграрних підприємств, використання усіх видів активів, в тому числі біологічних.

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

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

За результатами проведеного дослідження на основі узагальнення статистичної звітності можна зробити висновок, що одним із найбільш вагомих об'єктно-інформаційних блоків аграрного підприємства є біологічний (вирощування живих організмів рослин та тварин), що суттєво відрізняє галузеву методологію обліку в підприємствах аграрного сектору. У процесі аграрного виробництва в якості об'єктів обліку за ПСБО 30 «Біологічні активи»

виділяються тварини та/або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити економічні вигоди в інший спосіб. Тобто, формується специфічний вид активів, які вимагають особливого підходу не лише в обліку, а й в управлінні. Саме тому обліково-інформаційна система в частині виробництва сільськогосподарської продукції повинна оперативно реагувати на зовнішні та внутрішні виклики, існуючі ризики тощо.

В системі обліку після визнання об'єкту (біологічних активів) у складі майна необхідно забезпечити їх достовірну оцінку. Вітчизняний стандарт передбачає альтернативу застосування справедливої вартості під час первісної оцінки сільськогосподарської продукції у вигляді виробничої собівартості. Складається враження демократичного підходу щодо методики оцінки вартості біологічних активів, однак така альтернатива має більше недоліків, ніж переваг.

Використання крайньої ринкової ціни операції, ринкової ціни на подібні активи можуть привести до неоднозначних висновків щодо справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції. Також у вітчизняних реаліях на відміну від європейської практики досить складно знайти активні ринки для довгострокових біологічних активів. В свою чергу відсутність такого показника як «ціна активного ринку» змушує підприємство вдаватися до нестандартних методів визначення справедливої вартості та професійних суджень які часто можуть бути хибними. Не можна з точною впевненістю вважати, що підприємство стикатиметься з такими проблемами, але потенційні ризики помилок при визначенні справедливої вартості надто високі. При цьому зберігається залежність рівня ризику від змісту та достовірності облікових даних щодо біологічних активів та їх перетворень, які в кінцевому результаті формують вартість та визначають фінансові результати.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бахчиванжи, Л.А., Златов, М.М. Діагностика стану обліково-аналітичного забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва у сільськогосподарських кооперативах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 15. С. 572-578.
2. Белова І.М. Побудова управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління. *Бізнесінформ*. 2015. № 3. С. 184-191.
3. Березанська О.А. Управлінський облік як невід'ємна складова менеджменту. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку. 2019. С. 154-156
4. Бірюк О. Г. Документальне оформлення виробництва і виходу продукції садівництва. *Проблеми економіки*. 2014. № 2. С. 224–229.
5. Брик М.М. Оцінка біологічних активів та особливості визначення фінансового результату аграрних підприємств регіону. *Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України*. 2017. Вип. 22. С. 56–60
6. Брик М.М. Проблеми синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва. *Український журнал прикладної економіки*. 2018 . Т. 3. № 1. С. 20–25
7. Брик М. М. Своєрідність обліку та контролю поточних біологічних активів в тваринництві. *Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України*. 2018. Випуск 23. С. 61–65
8. Брик М. М., Палюх М. С. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2018. Вип. № 9–10 (77) С. 197–203
9. Васильєва Л.М. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Молодий вчений*. 2017. № 3. С. 596–599

10. Вдовенко Н. М. Глобальні тенденції формування біологічних активів у вівчарстві. *Науковий вісник НУБіП України. Серія: Технологія виробництва і переробки продукції тваринництва*. 2017. № 236. С. 15-22.
11. Вороная Н. Чернишова Н., Свіріденко А. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості. *Податки & Бухоблік*, 2016, Випуск 32. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32/article-17160.html> (дата звернення: 23.09.2021)
12. Гаврик О.Ю. Біологічні активи: економічна інтерпретація та оцінка в умовах запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. *Економіка та держава*. 2021. № 2. С. 70-73
13. Гнатюк А. А. Оцінка та облік необоротних матеріальних активів в аграрному бізнесі: Монографія. Рівне : Волин. обереги, 2019. 196 с.
14. Гнатюк А. А. Новий погляд на класифікацію необоротних матеріальних активів в умовах кризи. *Modern Economics*. 2021. № 25(2021). С. 46-51
15. Головачко В.М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних активів. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2015. Серія Економіка. Вип. 1(3). С. 201–206. URL: <https://msu.edu.ua/visn/wp-content/uploads/2015/10/13-2015-35.pdf> (дата звернення: 03.09.2021).
16. Горкавий В.К., Герасименко Ю.С. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах: монографія. Х., 2015. 239 с/
17. Дерій В.А. Облік, контроль і аналіз в системі управління біологічними активами. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. № 4 (44). С. 144–149. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/18802/1/%D0%94%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B9%20%D0%92_%D0%90_2014_4%2844%29.pdf (дата звернення: 01.09.2021).
18. Дерій В. А., Камінська Т. Г. Облік і аналіз капітальних інвестицій для забезпечення розвитку процесу виробництва. *Проблеми економіки*. 2015. № 3. С. 258–266.

19. Єрмолаєва М.В. Облік сільськогосподарської діяльності та біологічних активів: актуальні питання теорії та практики. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. Том 30 (69). №4, 2019. С. 128-133. URL: http://econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2019/30_69_4/30_69_4_1 (дата звернення: 12.09.2021).
20. Замула І.В., Черевко Л.П. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технічного університету*. 2012. № 1(59). С. 74–76
21. Зеленко С. В., Невелич Т. М. Застосування наукових підходів в процесі формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2016. Вип. 13(2). С. 109-119.
22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій 291 від 30.11.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 20.08.2021).
23. IFRS 13 «Справедлива вартість». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068. (дата звернення: 1.10.2021 р.).
24. Іщенко Я. П., Мельник О. С. Спільна діяльність як економічний важіль збільшення обсягів вирощування біологічних активів та виробництва сільськогосподарської продукції в рибництві. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. 9 с.
25. Калюга Є.В, Ю.Л Шандрівська. Оцінка біологічних активів як елемент методу бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2017. №4. С. 33–39.
26. Качмар О.В. Сутність біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 23. С. 622–626. URL:<http://global-national.in.ua/archive/23-2018/122.pdf> (дата звернення: 11.08.2021).
27. Канцедал Н.А. Інституціональний підхід до формування в обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки та практики*. 2018. № 1 (27). С.

44–55. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/228> (дата звернення: 11.08.2021).

28. Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г. Дискусійні аспекти інтеграції наукових підходів щодо обліку біологічних активів у практику діяльності господарюючих суб'єктів. Науково-методичні основи розвитку обліково-аналітичної системи України в умовах глобалізації економіки: [колективна монографія] / За заг. ред. Т.Г. Маренич. Харків : Вид-во «Смугаста типографія», 2017. С. 111–129. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/390> (дата звернення: 13.08.2021).

29. Камінська Т. Г. Облікове забезпечення використання біологічного капіталу. *Облік і фінанси*. 2014. № 3 (65). С. 36-41. URL: <http://www.afj.org.ua/ua/article/195/> (дата звернення: 15.09.2021).

30. Кісіль М. І. Наукові дослідження інвестиційних проблем в аграрному секторі економіки. *Економіка АПК*. 2016. № 6. С. 84–96

31. Кінєва Т. С. Практична концептуалізація інформаційно-аналітичного забезпечення управління відтворенням біологічного капіталу скотарства. *Облік і фінанси*. 2014. №4 (66). С. 34-40. URL: <http://www.afj.org.ua/ua/article/220/> (дата звернення: 15.09.2021)

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

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

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

35. Колокольчикова І.В. Ціна в системі ринкових характеристик плодово-ягідної продукції. *Економіка та інноваційний розвиток національного господарства*. 2019. С. 21-26

36. Короленко В.О., Гевлич Л.Л. Особливості обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами. *Вісник Донецького національного університету*. 2019. № 3. С. 7–11.

37. Кулакова С.Ю., Кордубан А.С., Теоретичні основи відтворення основних фондів підприємства в сучасних умовах. *Ефективна економіка* № 6, 2015. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4134>

38. Марченко Л.Ю. Оцінювання та облік поточних біологічних активів рослинництва. *Економіка і регіон*. 2015. № 2. С. 54–57. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_2_12 (дата звернення 13.09.2021)

39. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: затв. Наказом МФУ від 29.12.2006 р. № 1315. Дата оновлення 30.12.2013р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> (дата звернення: 03.09.2021).

40. Миронова Ю.Ю., Смилова Ю.О. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Економіка і регіон*. 2015. № 1. С. 109-113. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_19 (дата звернення: 16.08.2021)

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

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

43. Міжнародний стандарт оцінки 1 «Оцінювання на основі ринкової вартості». URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2013ukr2016.pdf> (дата звернення: 1.09.2021 р.)

44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» / Міністерство фінансів України. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IAS\\$16_ukr_\\$2018.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IAS$16_ukr_$2018.pdf) (дата звернення 09.09.2021)

45. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». URL: http://minfin.gov.ua/control/publish/artide/main?artid=92410&cat_id=9240 (дата звернення: 16.08.2021)

46. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. URL: <https://zakon.help/article/metodichni-rekomendacii-z-buhgalterskogo-obliku-bioaktiviv>

47. Моссаковський В.Б., Коритний В.О. Облік довгострокових біологічних активів. *Облік і фінанси*. 2015. № 1. С. 31-36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2015_1_6 (дата звернення: 18.08.2021)

48. Мулик Т. О., Материнська О. А., Пльонсак О. Л. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 288 с

49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2013 року №336/22868. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 04.09.2021)

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

51. Одношевна О.О. Економічний аналіз та оптимізація обліку використання біологічних активів рослинництва. *Економічний аналіз*. 2016р. Том 23. № 1. С. 183-188.

52. Остапенко Т.М. Сучасний механізм нівелювання положень стандарту бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи». *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 17. С. 849–853. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/273/1/171.pdf> (дата звернення: 16.08.2021).

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

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

55. Пастернак О. П. Вибір методів обліку витрат основної діяльності для потреб управління. Глобальні та національні проблеми економіки, 2015, Вип. 5, С. 1019-1024. URL: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/207.pdf> (дата звернення: 16.08.2021)

56. Пилипенко К.А., Бендас Ю.С., Арутюнова О.А. Оцінка та визнання довгострокових біологічних активів у вітчизняній та міжнародній практиці. *Агросвіт*. 2019. № 12, С. 53-59 (дата звернення: 13.08.2021).

57. Пиріжок С. Є. Поняття «Біологічні активи»: порівняння П(с)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство». URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/62819/58855> (дата звернення: 5.09.2021 р.).

58. Пілявоз Т. М., Глущенко Л. Д. Сучасний стан та тенденції розвитку аграрного сектору України. *Modern Economics*. 2020. № 24(2020). С. 143-150. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V24\(2020\)-23](https://doi.org/10.31521/modecon.V24(2020)-23).

59. Податковий кодекс України URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 16.08.2021).

60. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetovbuhgalterskogo-1021043.html> (дата звернення: 21.08.2021 р.).

61. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Міністерством фінансів України від 27 квітня 2000р. № 92 / Верховна Рада України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288\\$00](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288$00) (дата звернення 09.09.2021).

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 04.09.2021).

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31 грудня 1999 р. № 318. База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 09.09.2021).

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» (П(С)БО 28) затверджено наказом Мінфіну від 24 грудня 2004 року № 817.

65. Положення (Стандарт) бух. обліку № 30 «Біологічні активи»: затв. Наказом МФУ від 18.11.2005р. № 790. Дата оновлення 05.01.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 09.08.2021).

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: наказ Міністерства фінансів України № 779 від 02.07.2007. Дата оновлення: 01.01.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (дата звернення: 20.09.2021)

67. Правдюк М.В., Правдюк А.Л. Обліково-нормативне забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки та практики*. 2018. № 11 (39). С. 44–55. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/xxNMB1mvyraeBKkpZHoe.pdf> (дата звернення: 18.09.2021).

68. Правдюк Н. Л., Кожухар В. В. Аналітичне забезпечення управління процесом реалізації продукції галузі садівництва. *Агросвіт*. 2021. № 4. С. 9–16

69. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 6.09.2021 р.).

70. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів: Наказ Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73 / Верховна Рада України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555\\$08](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555$08) (дата звернення 09.09.2021)

71. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування: Наказ Міністерства аграрної політики України від 27 вересня 2007 р. № 701 / Верховна Рада України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0701555\\$07](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0701555$07) (дата звернення 09.09.2021).

72. Рибаківа О. А. Сільськогосподарська птиця як об'єкт бухгалтерського обліку. *Агросвіт*. 2015. №13. С. 58–63.

73. Рибаківа О.А. Класифікація біологічних активів птахівництва в системі бухгалтерського обліку. *Збалансоване природокористування*. 2015. №4. С. 80-83.

74. Річний галузевий звіт «садівництво та ягідництво в Україні 2018». URL: <http://ukrsadprom.org/wp&content/uploads/2019/03/2018&Richnyj&galuzevyj&zvitSadivnytstvo&ta&yagidnytstvo&2018.pdf.pdf> (дата звернення: 20.08. 2021)

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

76. Руденко О.В. Облік основних засобів за МСФЗ в умовах національної системи оподаткування. *Ефективна економіка*. 2018. № 2. С. 14–16

77. Сайт Державної Служби Статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

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

79. Селіванова Н. М. Організаційно-методичні аспекти компонентного обліку основних засобів в умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2020. № 1 (47). С. 53-60. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2020/No1/53.pdf> (дата звернення: 28.09.2021).

80. Скакун Л. А. Біологічні активи у бухгалтерському обліку як ресурс для капітальних інвестицій. *Агроінком*. 2013. № 4-6. С. 59-61

81. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси*. 2014. № 2 (64). С. 71-78

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

83. Таран С. Первісне визнання біологічних активів. *Бухгалтерський інтернет-портал*. URL: <https://ibuhgalter.net/articles/30> (дата звернення: 18.08.2021)

84. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку відтворення основного капіталу в умовах нової управлінської парадигми: монографія / А. П. Грінько; Харків. держ. ун-т харчування та торгівлі. Харків: ХДУХТ, 2015. 327с.

85. Труфина Ж. Оцінка довгострокових біологічних активів. *Облік, аналіз, аудит*. 2017. Вип. III (67). С. 208–216. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2017/v3/NV-2017-v3_20.pdf (дата звернення: 03.09.2021)

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

87. Хоружій Л. І. Оцінка справедливої вартості біологічних активів та результатів їх біотрансформації. *Облік і фінанси*. 2013. №1 (59). С. 56-60. URL:<http://www.afj.org.ua/ua/article/49/>

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

89. Ціцька Н. Є. Формування облікової політики підприємства за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 4. С. 1057-1059.

90. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

91. Череп, А. В. Сучасний метод підбору трудового ресурсу на промислове підприємство. *Вісник Приазовського державного технічного університету* : зб.

наукових праць / ДВНЗ "ПДТУ". – Маріуполь, 2017. – Вип. 34. – С. 348–354. –
(Серія : Економічні науки)