

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

Спеціальність «Облік і оподаткування»

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ
Завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
д.е.н., професор _____ Правдюк Н.Л.
« ____ » _____ 2017 р.

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ
БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ**

071 – ДР. 17 з 01.02.17

Студент-випускник:

Бондарчук Ярослав Васильович

Керівники дипломної роботи:

Коваль Олена Вікторівна

Бурко Катерина Володимирівна

Вінниця – 2017

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	7
1.1. Біологічні активи як об'єкт обліку	7
1.2. Огляд літературних джерел	14
1.3. Нормативно-правове забезпечення	21
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА	26
2.1. Аналіз фінансового стану підприємства	26
2.2. Облікова політика ДПДГ «Корделівське»	44
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	48
3.1. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів	48
3.2. Документальне оформлення операцій з обліку довгострокових біологічних активів	53
3.3. Організація обліку надходження довгострокових біологічних активів	63
3.4. Організація обліку вибуття довгострокових біологічних активів	68
3.5. Проблема оцінки біологічних активів і шляхи її вирішення	74
3.6. Відображення довгострокових біологічних активів в фінансовій звітності	81
3.7. Організація та методика контролю довгострокових біологічних активів	85
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	93
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	97
ДОДАТКИ	105

ВСТУП

Однією з пріоритетних функцій держави є створення сприятливого економічного середовища у сільському господарстві. Сільське господарство відіграє важливу роль у розвитку економіки України і перш за все, у забезпеченні населення продуктами харчування.

Організація обліку на сільськогосподарських підприємствах має певні особливості, які в першу чергу пов'язані із технологією вирощування біологічних активів та продукції рослинництва та тваринництва, що є основою саме даної галузі народного господарства.

В контексті сучасних підходів до бухгалтерського обліку важливу нішу займають біологічні активи та операції з їх біологічними перетвореннями, що значно розширює склад об'єктів бухгалтерського обліку. У практиці організації обліку ідентифікація таких об'єктів спричиняє складнощі, пов'язані із недостатнім теоретичним обґрунтуванням обліково-економічної сутності «біологічних активів».

Однією із найслабкіших сторін обліку довгострокових біологічних активів залишається питання визначення їх місця та ролі у господарській діяльності і відповідно система управління їх забезпеченням.

Багато корисного щодо новизни в цьому аспекті сільськогосподарської діяльності показав, що дану проблему широко обговорювали як науковці так і практики на сторінках періодичних видань.

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

Проте, на даний момент по питанню щодо місця довгострокових біологічних активів та системи їх організації обліку та контролю залишилось багато спірного і неясного. Це обумовило вибір даної теми дипломної роботи.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних і методичних засад організації обліку та контролю довгострокових біологічних активів та розробка науково-практичних рекомендацій щодо їх поліпшення, на підвищення

економічного потенціалу сільськогосподарської галузі та ефективності діяльності її підприємств.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність постановки та розв'язання комплексу завдань, основними з яких є:

- розглянути та узагальнити різні підходи щодо визначення суті біологічних ресурсів у цілому та довгострокових біологічних активів зокрема;
- уточнити класифікаційні критерії, які є підставою для групування довгострокових біологічних активів за їхніми релевантними характеристиками;
- оцінити фінансовий стан досліджуваного підприємства та надати рекомендації щодо його покращення;
- оптимізувати процес визначення, документального оформлення, організації аналітичного та синтетичного обліку довгострокових біологічних активів та відображення фінансового результату від здійснення господарської діяльності;
- оцінити організацію контролю за використанням довгострокових біологічних активів на підприємстві та визначити шляхи його удосконалення;
- запропонувати обґрунтовані пропозиції щодо раціональності забезпечення та використання довгострокових біологічних активів.

Об'єктом дослідження є методика та організація обліку і контролю довгострокових біологічних активів ДПДГ «Корделівське».

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та науково-практичні засади з удосконалення організації обліку і контролю довгострокових біологічних активів, що сприяє прийняттю адекватних управлінських рішень, спрямованих на підвищення соціально-економічного потенціалу підприємства.

Теоретичною та методологічною основою дипломної роботи є фундаментальні положення сучасної економічної теорії, теорії бухгалтерського обліку та контролю, наукові розробки вітчизняних і зарубіжних вчених.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні акти України, матеріали науково-практичних конференцій, інформація інтернет-видань та веб-сайтів, статут, Наказ про облікову політику, фінансова та статистична звітність ДПДГ «Корделівське» за 2014 – 2016 рр.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1.1. Біологічні активи як об'єкт обліку

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

Порядок обліку і аналізу наявності та руху таких ресурсів досить складний, адже вони постійно змінюються - рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості і т. ін. Процес якісних і кількісних змін таких активів отримав назву біологічних перетворень.

З 1 січня 2007 року було введено в дію П(С)БО 30 "Біологічні активи", згідно з якими тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди визначені як біологічні активи. Тобто біологічним активом може бути будь-яка тварина чи рослина, яка утримується або вирощується на підприємстві.

Відповідно до МСБО 41 "Сільське господарство" визнання та облік біологічних активів починається, коли підприємство отримує контроль над активом або пов'язаними з ним майбутніми економічними вигодами та може надійно оцінити його собівартість або справедливую вартість .

В методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку активів зазначено, що біологічний актив визнається активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;

- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена .

Залежно від напрямку та строку використання біологічні активи відносять до необоротних активів (довгострокові та незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва) або до оборотних активів (поточні біологічні активи рослинництва і тваринництва) [55].

Біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Біологічні перетворення - процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Група біологічних активів - сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин.

Для цілей бухгалтерського обліку біологічні активи класифікуються за такими групами:

- довгострокові;
- поточні;
- додаткові.

Довгострокові біологічні активи — це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців.

Довгострокові біологічні активи відображаються на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», який призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів.

Довгострокові біологічні активи відображаються на рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи", який призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів.

Класифікаційні групи довгострокових біологічних активів, відповідно до яких вони обліковуються мають наступний вигляд (рис. 1.1):

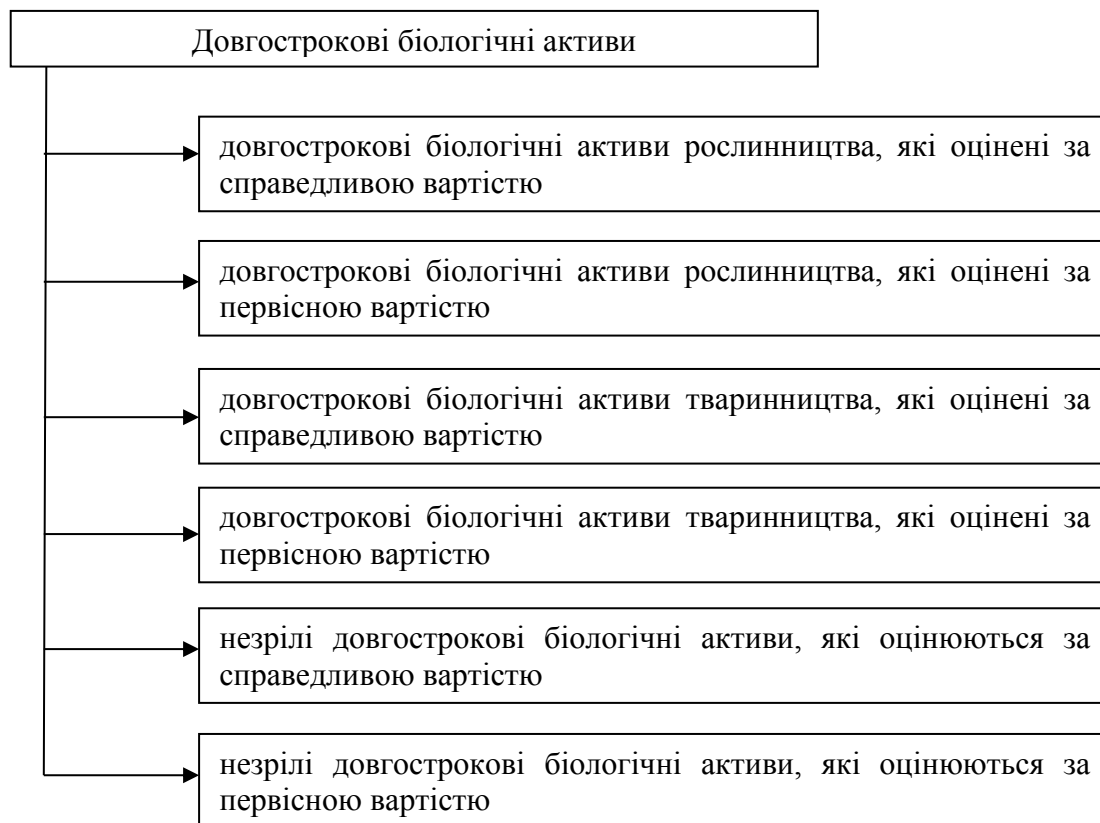


Рис. 1.1. Класифікація довгострокових біологічних активів

До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення.

Поточні біологічні активи — це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Поточні біологічні активи відображаються на рахунку 21 "Поточні біологічні активи" та класифікуються за такими групами (рис.1.2.)

Підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у

розрізі груп (підгруп) біологічні активи на власні та орендовані тощо.

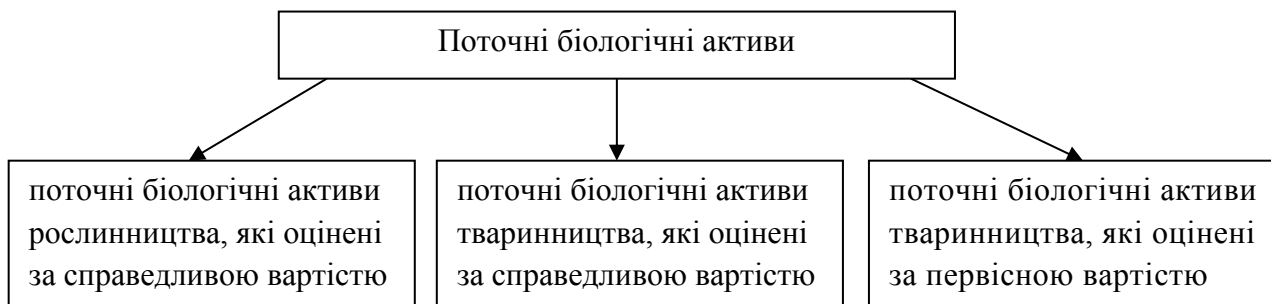


Рис. 1.2. Класифікація поточних біологічних активів

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо) чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (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 біологічних активів можуть бути види багаторічних насаджень. Окремі біологічні активи тваринництва можуть додатково характеризуватися їх живою масою, якщо її на дату балансу можна достовірно визначити (велика рогата худоба, свині тощо).

Біологічні активи рослинництва в аналітичному обліку кількісно можуть відображатися у одиницях площі, яку вони фактично займають, у разі якщо їх кількість неможливо визначити або це економічно недоцільно (зернові культури, соняшник, цукрові буряки, насадження тощо).

Сільськогосподарська продукція - актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або

внутрішньогосподарського споживання.

Сільськогосподарська діяльність - процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Економічні вигоди від використання біологічного активу визначаються виходячи із стану його фізичних якостей.

Біологічний актив визнається запасом, якщо він не використовується в сільськогосподарській діяльності та утримується для продажу або напрям його використання не визначено. Біологічний актив визнається основним засобом, якщо він використовується в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний строк його використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Первісне визнання сільськогосподарської продукції активом здійснюється, якщо:

- підприємство набуло право власності на сільськогосподарську продукцію і несе ризики й отримує вигоди від володіння нею;
- підприємство в подальшому буде здійснювати управління та контроль за використанням сільськогосподарської продукції;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням сільськогосподарської продукції;
- вартість її може бути достовірно визначена.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в обліку у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

За цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами від використання сільськогосподарська продукція поділяється на основну, супутню та побічну.

Основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству, і отримання якої є метою утримання біологічних активів, здатних давати таку

сільськогосподарську продукцію (у рослинництві - зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди тощо; у тваринництві - молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, товарна риба тощо).

Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу або їх групи одночасно з основною продукцією, відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки або реалізації (у рослинництві - насіння льону і конопель; у тваринництві - приріст живої маси тварин основного стада, молоко від основного стада овець, віск у бджолярстві тощо).

Побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими (у рослинництві - солома, гичка, бадилля; у тваринництві - гній, пташиний послід тощо).

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи (у рослинництві - чубуки, саджанці; у тваринництві - приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо). Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається в обліку у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Продукція морського промислу, полювання тощо, отримана у результаті діяльності, яка не є сільськогосподарською, однак спрямована на отримання продукції рослинного та тваринного походження з джерел, управління якими не здійснюється (морська риболовля, мисливство тощо), може оцінюватись у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) 30 для біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Витрати на місці продажу - витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при

реалізації продукції.

Біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання, зокрема:

- ціна придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства; суми ввізного мита;

- витрати на транспортування;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Не включаються до первісної вартості біологічних активів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" ;

- витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;

- курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані біологічні активи;

- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати заборгованості за придбані біологічні активи;

- понаднормові втрати і нестачі;

- витрати на збут;

- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою біологічних активів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Підприємство у ході своєї діяльності використовує для оформлення господарських операцій, пов'язаних з рухом біологічними, форми первинних та

зведених облікових документів, які не затверджені органами державної влади, ці документи повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції та одиницю її виміру;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Біологічні активи забезпечують продовольчу безпеку країни та виробничий процес аграрних підприємств і тому займають важливе місце у процесі господарської діяльності. Значимість біологічних активів зумовлена тим, що вони становлять основну частину виробництва продукції сільськогосподарських підприємств, для яких це є основне джерело надходжень ресурсів. Стан та ефективність їх використання – одна із головних умов успішної діяльності підприємства.

Таким чином, біологічні активи є незамінними компонентами та об'єктами обліку в діяльності підприємства, що має сільськогосподарський напрям.

1.2. Огляд літературних джерел

Традиційно суспільство використовувало природні ресурси та природне середовище у своїх інтересах за мінімальних суспільних витрат, беручи найбільш легкодоступні елементи ресурсів з низьким використанням їх фізичної маси, несучи лише незначні витрати на природоохоронні заходи. Негативні наслідки такої діяльності поступово накопичувалися, що сприяло виникненню у сучасному світі недостачі у багатьох природних ресурсах.

Останнім часом у зв'язку з наростаючим антропогенним впливом на навколишнє середовище виник новий об'єкт бухгалтерського обліку, який в економічній літературі позначається поняттями “природно-ресурсний потенціал

”, “природні ресурси ”, “біологічні активи ”. З метою формування раціональної та ефективної методики бухгалтерського обліку необхідно розмежувати зазначені поняття та визначити належність їх до об’єктів бухгалтерського обліку, така інформація зосереджена в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Огляд спеціальної літератури з питань організації обліку та контролю довгострокових біологічних активів

Літературне джерело	Короткий зміст, цитата	Мета використання в обліку
1	2	3
1. Бондур Т.О. Оцінка біологічних активів та продукції рослинництва/ Т.О. Бондур// Економічний аналіз. – 2010. - №6. – С.52-67.	Оцінка за історичною вартістю – пріоритетний підхід до оцінки статей звітності та ведення поточного бухгалтерського обліку, визначений в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, у П(С)БО та МСФЗ.	Вивчення видів оцінок активів та подання рекомендацій щодо вибору оптимального методу оцінки біологічних активів рослинництва.
2. Беседа О.Л. Особливості обліку біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах/ О.Л. Беседа// Економічний аналіз. – 2009. - №6. – С.74-78.	Досить складним залишається питання оцінки біологічних активів рослинництва за запропонованою методикою, їх справедливую вартість визначити досить складно.	Зазначено основи відображення біологічних активів в обліку.
3. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах.: Навчальний посібник/ За ред. Михайлова М. Г. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 472 с.	Довгострокові біологічні активи (ДБА) — усі біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи чи приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, крім тварин на вирощуванні та відгодівлі.	Визначено організацію та методику обліку довгострокових біологічних активів.
4. Гнатюк А.А. Шляхи удосконалення документального оформлення операцій з необоротними матеріальними активами / А. А. Гнатюк//Облік і фінанси АПК. – 2011. - №3. – С.57-62.	Методичних рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів вказує: «Багаторічні насадження (плодово-ягідні насадження усіх видів тощо), робоча та продуктивна худоба відносяться до довгострокових біологічних активів та не входять до складу основних засобів підприємства»	Визначення шляхів удосконалення організації обліку необоротних матеріальних активів, зокрема ДБА, яка б відповідала сучасним завданням управління господарськими процесами.

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
<p>5. Гончаренко Н.В. Облік довгострокових активів рослинництва: стан і напрямки удосконалення/Н.В. Гончаренко// Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2011. - №2. – С.202-207.</p>	<p>Незрілі біологічні активи переводяться до складу довгострокових на початку плодоношення, при цьому оцінюючись за справедливою вартістю зменшену на суму витрат на місці продажу.</p>	<p>Дослідження теоретико-методичних засад бухгалтерського обліку незрілих і довгострокових активів рослинництва, розробка пропозицій по їх удосконаленню.</p>
<p>6. Гончаренко Н. Проблеми та перспективи обліку біологічних активів в сільському господарстві/ Н. Гончаренко// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. - №3. – С.90-93.</p>	<p>Не менш важливою проблемою є те що, в сільськогосподарських підприємствах застосовуються спеціалізовані форми первинних документів, більшість з яких не відповідає вимогам нового стандарту. Потрібно розробити нові форми, які будуть забезпечити керівника та бухгалтерію інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень.</p>	<p>Висвітлені проблеми та перспективи обліку біологічних активів</p>
<p>7. Гнатюк А.А. Проблемні питання визначення справедливої вартості біологічних активів/ А.А. Гнатюк// Економічний аналіз. – 2010. - №6. – С.49-51.</p>	<p>З метою проведення оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції рекомендується створення на підприємствах постійно діючих Комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.</p>	<p>Аналіз методологічних аспектів оцінки довгострокових біологічних активів у відповідності з вимогами П(С)БО “Біологічні активи.</p>
<p>8. Каспрук М.Я., Жидовська Н.М. Проблемні аспекти організації обліку довгострокових біологічних активів тваринництва/ М.Я. Каспрук, Н.М. Жидовська// Економічний аналіз. – 2010. - №6. – С.68-73.</p>	<p>Одним із методичних прийомів аудиту, який застосовується для визначення стану зберігання і збереженості поголів'я є інвентаризація, в процесі якої можна встановити недостачі і надлишки поголів'я за статеві - віковими групами, вірогідність облікових і звітних даних про живу масу молодняка, правильність оприбуткування приплоду і тварин, придбаних у населення та ін.</p>	<p>Визначено основні проблемні аспекти обліку та відображення в звітності біологічних активів.</p>
<p>9. Клименко О.П. Оцінка біологічних активів та її вплив на фінансові результати/О.П. Клименко// Вісник ЖДТУ – 2011 № 2. – С.105-110.</p>	<p>Особливості обліку біологічних активів полягає у формуванні аналітичних даних, а також у методиці оцінки об'єктів. Відповідно до ПСБО 30 “Біологічні активи”, придбані (отримані) біологічні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених господарством на їх отримання.</p>	<p>Розкриття методичних засад оцінки біологічних активів та її впливу на формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності, внесення пропозицій щодо їх удосконалення.</p>

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
<p>10.Клименко О.П. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва/О.П. Клименко// Вісник ЖДТУ – 2011 № 1. – С.94-97.</p>	<p>При організації обліку біологічних активів у тваринництві враховують ряд особливостей обліку, що визначаються сезонними умовами сільськогосподарського виробництва.</p>	<p>Проведення численних змін щодо обліку тварин на підприємствах сільськогосподарської галузі були причинені спрямуванням законодавства України до міжнародного рівня.</p>
<p>11. Кугай І. П. Особливості оцінки біологічних активів/І.П. Кугай// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2009. - №2. – С.90-93.</p>	<p>Первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану. На справедливу вартість безоплатно отриманих — інший операційний дохід .</p>	<p>Зазначені критерії оцінки БА.</p>
<p>12.Сук П. Л. Прийоми аудиту біологічних активів рослинництва/ П.Л. Сук// Облік і фінанси АПК. – 2011. - №1. – С.85-87.</p>	<p>Біологічний актив – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. З ходом часу біологічні активи можуть поліпшувати свої якості (відбувається ріст рослин) або їх погіршувати (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність).</p>	<p>Використання методичних прийомів для обґрунтування аудиторських доказів достовірності звітності з біологічних активів рослинництва.</p>
<p>13. Кузик Н.П. Особливості аудиту поточних біологічних активів та актуальні питання його удосконалення/Н.П. Кузик// Облік і фінанси АПК. – 2011. - №3. – С.180-183.</p>	<p>Елементи наказу про облікову політику мають чітко відображати підходи до розмежування біологічних активів, додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції та тих, які будуть оцінюватись за справедливою вартістю чи за первісною вартістю.</p>	<p>Дослідження методичних аспектів аудиту поточних біологічних активів аграрних підприємств, а також обґрунтування актуальних питань з його удосконалення.</p>
<p>14. Кузьмович П.М. Особливості обліку багаторічних насаджень відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи»/ П.М. Кузьмович// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. - №1. – С.126-133.</p>	<p>Багаторічні насадження поділяють на довгострокові біологічні активи й незрілі довгострокові біологічні активи. До довгострокових біологічних активів належать багаторічні насадження, зокрема сади, виноградники, плантації хмелю та ягідних культур тощо в плодоносному віці. До початку плодоношення молоді насадження відносяться до незрілих довгострокових біологічних активів.</p>	<p>Дослідження методологічних засад обліку багаторічних насаджень як особливого виду довгострокових біологічних активів та формулювання пропозицій щодо його вдосконалення.</p>

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
<p>15. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація/П.М. Кузьмович// Облік і фінанси АПК. – 2010. - №4. – С.32-37.</p>	<p>Біологічні активи є відносно новим поняттям для бухгалтерського обліку в Україні. В сучасній літературі економічного характеру майже відсутні визначення терміну «біологічні активи», крім визначення, що наводиться в МСБО 41 і П(С)БО 30.</p>	<p>Розкриття змісту біологічних активів в різних літературних джерелах, класифікаційних ознак з метою удосконалення визначення та класифікації цього виду активів для цілей бухгалтерського обліку.</p>
<p>16. Кононенко І.В. Напрямки удосконалення стад молочного скотарства як довгострокового біологічного активу/І.В. Кононенко// Аграрний вісник Причорномор'я – 2011. - №58. – С.65-69.</p>	<p>Тваринництво в комплексі з життєдіяльністю людини виступає основним елементом забезпечення виробництва продуктів тваринної групи. Його галузь – скотарство є джерелом надходження молока та м'яса. Таку функцію виконує, як самостійна галузь великої рогатої худоби – молочне скотарство та виступає основним засобом виробництва продукції, навіть в більш широкому асортименті.</p>	<p>Вивчення питань формування напрямків, шляхів, методів удосконалення стад в галузі молочного скотарства наявність ще багато дискусійних питань.</p>
<p>17. Лукава І.М. Організація обліку в рослинництві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи»/І.М. Лукава// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. - №1. – С.147-149.</p>	<p>Зміни в обліку господарської діяльності, що продиктовані нормативно-правовими документами П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, в недостатній мірі враховують характерні особливості галузі рослинництва.</p>	<p>Дана стаття спрямована на дослідження організації обліку в рослинництві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». Ціллю роботи є виділення особливостей біологічних активів в галузі рослинництва.</p>
<p>18. Мервенецька В.Ф. Розкриття інформації про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності в бухгалтерському обліку та звітності/В.Ф. Мервенецька//// Облік і фінанси АПК. – 2010. - №2. – С.80-94.</p>	<p>Ефективність господарської діяльності підприємства відображається в досягнутих економічних результатах. Одним із основних узагальнюючих показників фінансово-господарської діяльності підприємства, інструментом для виміру ефективності виробництва є фінансовий результат.</p>	<p>Дослідження теоретико-методичних засад і розробка науково обґрунтованих рекомендацій щодо узагальнення інформації про фінансові результати сільськогосподарських підприємств з урахуванням особливостей аграрного виробництва.</p>

1	2	3
19. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. – К. : Видавництво ТОВ «Юр – Агро-Веста», 2007. – 368 с.	Сільське господарство є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовуються ще й природні ресурси: земля та живі організми.	Визначено організацію та методику обліку сільськогосподарської діяльності.
20. Остапчук О.В. Відображення в обліку біологічних активів з генетично модифікованими організмами/ Остапчук// Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету – 2011.- №3. – С.9-18.	Вирощування сільськогосподарської продукції є основним видом діяльності аграрних формувань. з розвитком науково-технічного прогресу у виробництво продовольчої продукції було введено ГМО, що актуалізувало проблему безпеки продовольства, задоволення потреб споживачів якісними продуктами харчування та інформування про їх склад.	Розглядаються теоретичні принципи бухгалтерського обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції з генетично модифікованими організмами, вносяться пропозиції щодо необхідності розробки методичних і практичних аспектів такого обліку.
21. Огійчук М.Ф. Проблеми застосування аналітичного обліку біологічних активів/ М.Ф. Огійчук// Облік і фінанси АПК. – 2009. - №1. – С.95-99.	Потрібно зазначити, що біологічні активи – це об'єкти бухгалтерського обліку, які в процесі діяльності оцінюються, вимірюються, мають вартісне визначення та за своїм економічним змістом і призначенням відносяться до господарських засобів підприємства.	Зазначені проблеми аналітичного обліку БА.
22. Панченко Л.О. Удосконалення первинного обліку біологічних активів у тваринництві/Л.О. Панченко// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. - №3. – С.81-89.	Застосування запропонованої форми Розрахунку дозволить значно поліпшити аналітичність облікової інформації і виступить важливим інструментом розробки і прийняття обґрунтованих, оперативних управлінських рішень.	Аналіз сучасного стану первинного обліку в тваринництві та розробка пропозицій з удосконалення його організації та ведення.
23. Попко Є.Ю. Проблеми запровадження МСБО 41 "Сільське господарство" в облікову практику/Є.Ю. Попко// Облік і фінанси АПК. – 2010. - №4. – С.89-93.	В основу НСБО з обліку біологічних активів в Україні та Російській Федерації покладено МСБО 41 "Сільське господарство" тоді, як у Республіці Молдова – проект Е 65 МСБО по сільському господарству. Різняться і сфера дії національних стандартів.	З'ясування проблем запровадження МСБО 41 "Сільське господарство" у постсоціалістичних країнах та обґрунтування необхідності врахування специфіки національного обліку в умовах глобалізації.

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
24. Піддубна А.О. Проблеми та перспективи обліку біологічних активів/ А.О. Піддубна// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2009. - №2. – С.81-89.	Однією із загальних проблем є те, що в сільськогосподарських підприємствах застосовуються спеціалізовані форми первинних документів. Більшість з них не відповідає вимогам нового стандарту як і за структурою.	Вказані перспективи обліку БА.
25. Скирпан О.П. Особливості організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах /О.П. Скирпан// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. - №1. – С.106-110.	В аграрному секторі специфічними об'єктами обліку є земля, біологічні активи і біологічні перетворення, сільськогосподарська продукція тощо.	Розгляд і узагальнення діючої системи обліку біологічних активів та визначення основних напрямів його удосконалення.
26. Сук Л.К. Облік реалізації довгострокових біологічних активів/Л.К. Сук// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. - №3. – С.73-80.	Довгострокові біологічні активи рослинництва можуть бути реалізовані лише разом із землею, на якій вони знаходяться, що в даний час практикується дуже рідко.	Обґрунтування порядку обліку операцій, пов'язаних з реалізацією довгострокових біологічних активів
27. Скиба О.І. Облік довгострокових біологічних активів/О.І. Скиба//Економіка – 2010. - №1. – С.178-184.	Оцінка біологічних активів за справедливою вартістю на практиці може викликати труднощі, але, як вважають провідні економісти, має велике значення для інвестиційної привабливості сільського господарства України.	Розгляд теоретичних й методологічних особливостей обліку довгострокових біологічних активів, визначити їх оцінку.
28. Слободянюк І.С. Проблемні питання оцінки біологічних активів в управлінні сільськогосподарським підприємством/І.С. Слободянюк// Облік і фінанси АПК. – 2010. - №4. – С.95-99.	Для бухгалтера звично вести облік за історичною собівартістю (тобто за реальними подіями, господарськими операціями, які вже відбулися), проте для управління, більше значення має інформація не менше про реальний облік та про його перспективи.	Зазначено проблеми щодо оцінки біологічних активів
29. Шкуліпа Л.В. Порівняльний аналіз П(С)БО 30 "Біологічні активи" та МСБО 41 "Сільське господарство"/Л.В. Шкуліпа// Облік і фінанси АПК. – 2011. - №3. – С.89-95.	Більшість вчених звертають увагу на необхідності удосконалення П(С)БО 30. В процесі підготовки пропозицій щодо внесення змін до згаданого стандарту, слід значну увагу приділити обліковому висвітленню галузевої специфіки аграрного сектору відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.	Здійснення порівняльного аналізу МСБО 41 та П(С)БО 30 та виявлення розбіжностей між національним та міжнародним стандартом

Опрацювання існуючих теоретичних та науково-методичних розробок, вивчення нормативної бази та зіставлення цього із станом активного ринку сільськогосподарської продукції й біологічних активів в Україні, виявило першочергові для вирішення питання. Найбільш проблемними залишається питання визначення справедливої вартості біологічних активів, собівартості біологічних активів як незавершеного виробництва.

Узагальнюючи вище сказане, потрібно відмітити таке: багато вітчизняних та закордонних науковців та професорів присвятили свої праці дослідженню та глибокому аналізу організації обліку довгострокових біологічних активів для його вдосконалення та правильності відображення у фінансовій звітності підприємства з метою уникнення перекручень у господарських операціях. Але при цьому залишилось багато протиріч та спірних питань, зокрема оцінка обліку довгострокових біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Проблемою застосування у вітчизняній практиці підприємств поняття «біологічні активи» є те, що в їх основу закладають недосконалу організацію опираючись на П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Проведені дослідження сучасного стану бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах показали, що відсутні будь-які організаційні підходи з оцінки біологічних активів та їх біологічних перетворень.

Адже, вирощування сільськогосподарської продукції має великі перспективи, це – шлях до створення аграрно-промислових комплексів, які є найбільш досконалою формою організації виробництва.

1.3. Нормативно-правове забезпечення

При здійсненні господарської діяльності підприємство має спиратись на чинне законодавство для безперервності і правильності ведення бухгалтерського обліку та відображення результатів своєї діяльності з метою подальшого ефективного та прогресуючого функціонування, для отримання ним в майбутньому максимальної економічної вигоди. Ряд таких нормативних актів розглянемо у таблиці 1.2. Нормативно-правова база – це сукупність методів,

принципів та законодавчо - прийнятих норм, якими керується підприємство при здійсненні господарської діяльності для чіткого її відображення в обліку та звітності підприємства.

Таблиця 1.2

Нормативні документи з питань організації обліку та контролю довгострокових біологічних активів

Документ	Зміст документа (його частини)	Сфера використання
1	2	3
1. Конституція України від 28 червня 1996 року зі змінами та доповненнями.	Проголошуються права, обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності в Україні.	Забезпечення діяльності підприємства
2. Господарський кодекс України №436 – IV від 16.01.03 зі змінами та доповненнями.	Регламентує усі сфери господарської діяльності, яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності та її правові основи.	Облік, контроль, аудит
3. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року N 435-IV із змінами і доповненнями	Глава 61 Цивільного кодексу має назву «Підряд» і регламентує порядок укладання договору підряду при створенні основних засобів на підприємстві	Регулює порядок цивільних відносин при здійсненні капітальних інвестицій при придбанні та створенні основних засобів
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями.	Відповідно до статті 145 основні засоби класифікуються за групами, виділеними в П(С)БО 7 «Основні засоби». Окрім того кодексом встановлюються мінімально допустимі строки експлуатації основних засобів	Податковий облік амортизації біологічних активів
5. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI. зі змінами та доповненнями.	Бюджетним кодексом України регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання	Організація діяльності та обліку
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV зі змінами та доповненнями.	Основні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку : обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою.	Забезпечення організаційної і правової частини діяльності підприємства.

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
7. Про затвердження типових форм первинного обліку: ЗУ від 29.12.95 р.	Затверджені типові форми первинної облікової документації	Організація первинного обліку на підприємстві
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 41 «Сільське господарство» зі змінами та доповненнями.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.	Визначає обліковий підхід, а також подання фінансових звітів та розкриття інформації, пов'язаної з с/г діяльністю.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене наказом МФУ від 28 лютого 2013 р. № 73.	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.	При формуванні фінансової звітності
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджене наказом Міністерства України від 27.04.00р. № 92. зі змінами та доповненнями	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі - основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.	Організація обліку
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджене Наказом Міністерства України від 31.03.99 р. №87 зі змінами та доповненнями	Включає поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.	Організація обліку
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. N 181 зі змінами та доповненнями	Положення (стандарт) не поширюється на оцінку біологічних активів - об'єктів оренди, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи".	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджене наказом Міністерства України від 31.12.99р. № 318 зі змінами та доповненнями	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.	Організація обліку

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.99р. № 318 зі змінами та доповненнями	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.	Інформація про сферу застосування, методологічні засади, визначення і склад витрат в т.ч. витрат, пов'язаних з рухом біологічних активів.
15. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" затверджено Наказ Міністерства фінансів 07.11.2003 N 617 зі змінами та доповненнями	Компонент підприємства - одиниця (група одиниць), що генерує грошові кошти та може бути відділена операційно і забезпечує діяльність з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг).	Облік списання зносу при вибутті необоротних активів.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. N 817 зі змінами та доповненнями	Норми Положення (стандарту) не поширюються лише на біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. N 790 зі змінами та доповненнями	Визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про довгострокові біологічні активи, про одержані від їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.	Організація обліку та звітності на підприємствах.
18. План Рахунків бухгалтерського обліку затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291 зі змінами та доповненнями.	16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих біологічних активів.	Для ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності
19. Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 N 291 зі змінами та доповненнями.	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності.	Для ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
20. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах зі змінами та доповненнями.	Розроблені з метою забезпечення методичних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності та відповідно до вимог.	Методика обліку та організація первинних та зведених документів.
21. Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18 травня 2001 р. N 132 зі змінами та доповненнями.	Сільськогосподарські підприємства мають право визначати собівартість живої маси тварин в розрізі партії (реалізованих, переведених в старшу вікову групу, забитих тощо) на підставі даних про вартість тварин, одержаних від приплоду, переведених з молодших груп, придбаних тощо, та вартість приросту маси тварин цієї партії.	Методика обліку та організація первинних та зведених документів.

Здійснюючи свою діяльність підприємство спирається на різні нормативно-правові джерела, однак значну частину особливостей організації та ведення внутрішнього-господарського контролю безпосередньо визначає саме підприємство, яку відображає в Статуті (Додаток 1) та Наказі про облікову політику (Додаток 2), в яких безпосередньо описані принципи бухгалтерського обліку, під якими слід розуміти правила, якими керується підприємство при вимірювання, оцінці й реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Статут — це правовий акт, що визначає структуру, функції, права, взаємовідносини підприємства з іншими суб'єктами господарювання.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

3.1. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів

Прийняття положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», розробленого на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство», зумовило необхідність перебудови бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності та її об'єктів – біологічних активів та сільськогосподарської продукції. При цьому, був змінений традиційний підхід в обліку виробництва та оцінки продукції за собівартістю на метод оцінки за справедливою вартістю.

Такий підхід обліку діяльності та її результатів за принципом обліку доходів замість обліку витрат, як прийнято в обліковій практиці пострадянських країн, був не сприйнятий практикуючими бухгалтерами та економістами. Тому до цього часу в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств питання методології обліку і методики оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції не знайшли свого відображення в контексті застосування норм П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Згідно П(С)БО 30, біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Проект наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств» від 07.02.2013 р. містить перелік елементів облікової політики підприємств, які повинен містити розпорядчий документ підприємства про облікову політику. Серед перелічених відсутні будь-які посилання на елементи облікової політики щодо

обліку біологічних активів.

Пунктом 3.18 Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України № 291 від 17 грудня 2007 р., передбачено наступне: «У розпорядчому документі про облікову політику підприємства рекомендується визначити об'єкти обліку біологічних активів та виходячи з цього може бути сформований робочий План рахунків підприємства. Порядок оцінки біологічних активів на дату проміжного та річного балансу визначено пунктом 10 П(С)БО 30 та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315.

У розпорядчому документі про облікову політику рекомендується зазначити метод визначення справедливої вартості біологічних активів. З метою формування достовірної справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні або відображенні на звітну дату у розпорядчому документі про облікову політику підприємства рекомендується вказати на створення постійно діючих комісій оцінки та їх склад. До складу комісій можуть бути залучені профільні спеціалісти, керівники виробничих підрозділів, матеріально-відповідальні особи та бухгалтери, які відповідають за певний напрямок обліку».

Прийняття Податкового кодексу України зумовило внесення змін до П(С)БО 30 «Біологічні активи». В зв'язку з цим основними елементами облікової політики сільськогосподарських підприємств щодо обліку біологічних активів слід виділити наступні:

1. Об'єкти обліку біологічних активів. В додатку до П(С)БО 30 перелічені види біологічних активів. Але для визначення об'єктів обліку лише цього переліку замало. Об'єктом бухгалтерського обліку може бути як окремий вид біологічних активів, так і їх група. Пропонуємо при виборі такого елемента облікової політики орієнтуватися на наступну класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку біологічних активів: Рослинництво — види

сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо). Тваринництво — види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевих - вікових (технологічних) груп: корови і бики-плідники основного стада, свиноматки і кнури — плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо). Об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів можуть бути види багаторічних насаджень.

2. Методи оцінки біологічних активів на дату первісного визнання та дату балансу. При визначенні методів оцінки біологічних активів необхідно виходити з наступних міркувань. Біологічні активи тваринництва, як правило, мають активний ринок, оскільки їх реалізація вважається реалізацією сільськогосподарської продукції (продукція тваринництва в живій масі). Тому біологічні активи тваринництва, як довгострокові, так і поточні, доцільно обліковувати за справедливою вартістю, оскільки завжди є можливість її визначення. Що стосується біологічних активів рослинництва, то активного ринку на них не існує, оскільки продукція рослинництва є віддільною від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило, не продається і не купується. Крім того, біологічні активи рослинництва є невіддільними від землі, тобто вони припиняють ріст та продуктивність при відокремленні від землі. Тому біологічні активи рослинництва, як довгострокові так і поточні, доцільно обліковувати за первісною вартістю (за фактичними витратами на вирощування).

З 2011 року П(С)БО 30 змінив підхід до оцінки додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Раніше їх оприбутковували лише за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Тепер з'явилася альтернатива, що зумовлює вибір облікової політики щодо цього

елементу обліку. Платникам податку на прибуток дозволено оцінювати їх при первісному визнанні також і за виробничою собівартістю або собівартістю за прямими витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати» (п.п. 10,12 П(С)БО 30). Платникам податку на прибуток також передбачено можливість оцінювати на дату балансу довгострокові біологічні активи за залишковою вартістю (первісна мінус знос та мінус втрати від зменшення корисності), а поточні та додаткові біологічні активи — за первісною вартістю (окрім поточних біологічних активів рослинництва). Раніше їх усі на дату балансу потрібно було показувати тільки за справедливою вартістю за мінусом витрат на місці продажу (п. 11 П(С)БО 30). Таким чином, сформовано два підходи до оцінки вказаних об'єктів обліку. Який із них обрати — слід записати до розпорядчого документу про облікову політику.

3. Методи визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів рекомендовані наступні методи визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції:

- Метод аналізу контрактів;
- Метод аналогів;
- Метод прийняття цін;
- Метод експертної оцінки комісією;
- Проведення сторонньої професійної оцінки.

Разом з цим, підприємство може самостійно визначати методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції.

Джерелами інформації, методика аналізу яких визначається, можуть бути:

- остання ринкова ціна операції з біологічними активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);
- ринкові ціни на подібні активи, скореговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності

біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість; додаткові показники, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію;

- теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11 —14 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Підприємство може визначити справедливу вартість біологічних активів за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи. Біологічний актив може бути оцінений, наприклад, за вартістю сільськогосподарської продукції чи іншої продукції, яка може бути отримана при припиненні процесів його життєдіяльності (ВРХ, свині можуть оцінюватися за вартістю м'ясопродуктів). В такому випадку підприємство повинно самостійно встановити склад таких показників, розробити порядок їх визначення, а також методику оцінки біологічних активів із застосуванням зазначених показників. Дане положення повинно бути відображене в розпорядчому документі щодо облікової політики підприємства.

4. Методи оцінки довгострокових біологічних активів. Щодо довгострокових біологічних активів передбачено можливість їх оцінки за справедливою вартістю та за первісною вартістю, визначеною згідно вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» - для придбаних за плату та одержаних з інших зовнішніх джерел. Для довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, або якщо підприємство є платником податку на прибуток, існує можливість їх оцінки за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності.

5. Перелік видів біологічних активів, щодо яких існує активний ринок. Дана інформація потрібна для визначення переліку біологічних активів, які будуть оцінюватися за справедливою вартістю.

6. Склад та напрямки діяльності комісій з оцінки біологічних активів. З метою формування вірогідної справедливої вартості біологічних активів та

сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні чи відображенні на звітну дату, а також для розподілу обов'язків з формування справедливих цін між працівниками підприємства, в розпорядчому документі про облікову політику необхідно вказати на створення комісій з оцінки. Ці комісії можуть бути постійно діючі, створюватись на основі розпорядження керівника господарства. На членів таких комісій покладаються обов'язки по збору інформації для формування бази та обґрунтування визначеної справедливої вартості біологічних активів. В невеликих господарствах функції цих комісій можуть виконувати постійно діючі комісії з інвентаризації, про що також зазначається в розпорядчому документі про облікову політику.

Ведення бухгалтерського обліку біологічних активів до сьогодні залишається проблематичним в зв'язку з неостаточним запровадженням його вимог господарюючими суб'єктами в аграрній сфері. Поліпшенню ситуації повинна сприяти правильно обрана та сформована облікова політика сільськогосподарського підприємства. Провідне місце в ній має займати розділ вибору методики обліку та оцінки біологічних активів.

3.2. Документальне оформлення операцій з обліку довгострокових біологічних активів

Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування. Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією. Документація є важливим елементом методу бухгалтерського

обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями, і обов'язковою умовою для відображення їх в обліку. Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій. Первинні документи мають бути складені під час господарської операції. Бухгалтерський документ — письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення. Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються статтею 9 ("Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку") Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.

Безпосередньо документування довгострокових біологічних активів розглядається в Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів. Документування довгострокових біологічних активів досить об'ємний процес, тому далі покажемо лише основні етапи документування по об'єктах обліку, що мають місце на досліджуваному підприємстві. Основне стадо продуктивної і робочої худоби сільськогосподарські підприємства поповнюють як за рахунок переведення молодняку, вирощеного в своєму господарстві, так і шляхом придбання племінних тварин зі сторони.

При формуванні основного стада продуктивної і робочої худоби за рахунок вирощеного молодняку складають Акт на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. № ПБА-9). Молодняк переводять в основне стадо у порядку і терміни, встановлені нормативними документами з обліку молодняку тварин і тварин на відгодівлі.

На придбану худобу підприємство одержує від постачальників Рахунки-фактури, Товарно-транспортні накладні, Податкові накладні, Племінні свідоцтва, Ветеринарні свідоцтва. Ці документи є підставою для оприбуткування племінних тварин, перерахування коштів на рахунки постачальників і

відображення витрат на формування основного стада.

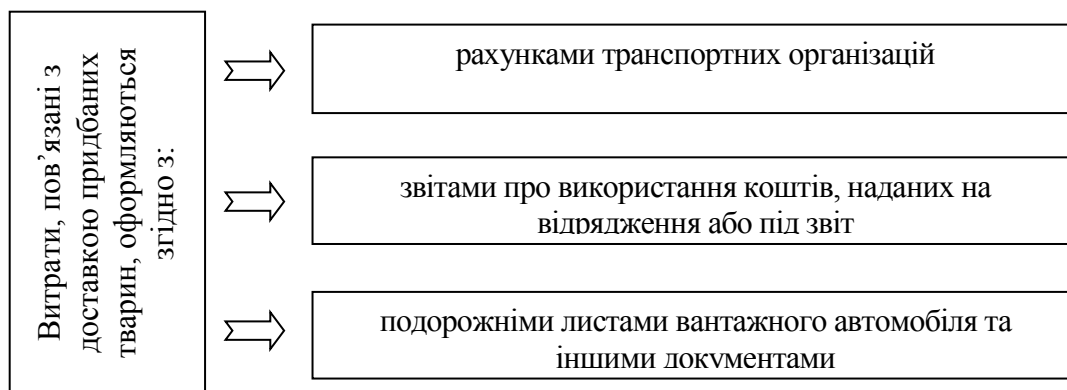


Рис. 3.1. Документальне оформлення придбаних тварин.

Для потреб обліку витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень застосовують такі ж первинні документи, як і при вирощуванні сільськогосподарських культур: облікові листи трактористів-машиністів (ф. №псп-3); накладні (внутрішньогосподарського призначення) (ф. № взсг-8); акти про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ф. № взсг-3); акти на витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № взсг-4).

Після закінчення робіт із закладання і вирощування багаторічних насаджень, при зарахуванні їх до складу незрілих довгострокових біологічних активів складають Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (ф. № ДБА-1). Аналогічний акт складається повторно при досягненні насадженнями стадії зрілості і переведенні їх з незрілих довгострокових біологічних активів у групу довгострокових біологічних активів рослинництва.

Об'єкт довгострокових біологічних активів вилучається зі складу активів (списується з балансу) у разі його вибуття в наслідок: продажу; безоплатної передачі і передачі в якості внеску до статутного капіталу інших господарських товариств; шляхом вибракування продуктивної худоби з основного стада при втраті нею продуктивності або падіж тварин. При відображенні даних операцій сільськогосподарські підприємства використовують наступні первинні документи: акт на списання основних засобів; акт на вибракування тварин з

основного стада; акт на списання багаторічних насаджень.

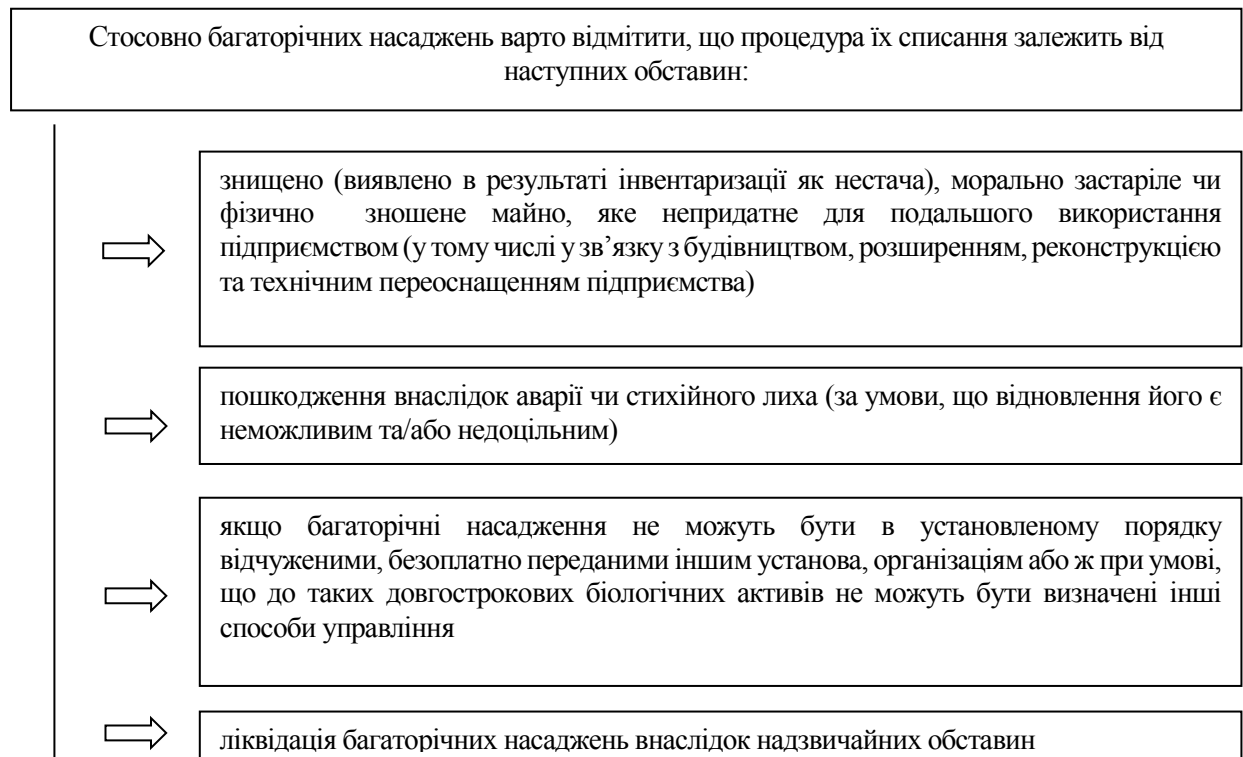


Рис. 3.2. Обставини списання багаторічних насаджень

Задля того, щоб прийняти рішення щодо непридатності багаторічних насаджень і встановлення неможливості та/або неефективності їх використання, а також для оформлення документації на списання багаторічних насаджень безпосередньо на підприємстві створюється на підставі наказу керівника комісія у складі: головного бухгалтера або його заступника; осіб, на яких покладено відповідальність за збереження майна; працівників інженерних, технічних, технологічних та інших служб підприємства, які добре знають об'єкт необоротних активів.

Дана комісія виконує наступні функції: проводить інвентаризацію багаторічних насаджень, які пропонуються до списання, та за її результатами складає акт за встановленою формою; установлює економічну (технічну) доцільність чи недоцільність відновлення та/або подальшого використання багаторічних насаджень та вносить відповідні пропозиції; установлює конкретні причини списання багаторічних насаджень: знищення, фізичне зношення,

реконструкція та інше; установлює можливість використання окремих матеріалів знищених багаторічних насаджень, що підлягають списанню, і забезпечує контроль за проведенням їх оцінки; складає акт на списання багаторічних насаджень (ф. № дбасг-3) [76].

У Акті на списання багаторічних насаджень вказують дані, які характеризують об'єкт: рік закладання, первісна вартість, переоцінка, сума нарахованого зносу за даними бухгалтерського обліку, причини списання, економічна (технічна) недоцільність та/або неможливість їх відновлення.

Протокол засідання комісії, Акт інвентаризації та Акт на списання багаторічних насаджень затверджуються керівником підприємства.

Документальне оформлення процедури списання багаторічних насаджень, що передані у спільну часткову власність здійснюється виходячи із положень Рекомендацій щодо використання майна, яке перебуває у спільній частковій власності, затверджених Наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України та Примірного положення про фонд відтворення орендованих основних засобів, затвердженого Наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України. У разі, якщо багаторічні насадження стали непридатними для використання в силу їх зносу або інших причин, незалежних від орендаря, вони підлягають списанню за погодженням сторін. Погодження сторін оформлюється письмово у відповідності з договором оренди або як окрема угода. Цей документ є свого роду погодженням сторін про вилучення об'єкта зі складу орендованого майна та визначення умов використання матеріальних цінностей, одержаних від його списання. Після досягнення згоди між сторонами про списання об'єктів багаторічних насаджень здійснюються процедури їх ліквідації (розкорчування).

Ліквідація багаторічних насаджень оформлюється Актом на списання. Даний Акт складає комісія, до складу якої мають входити представники орендаря та уповноважена особа від співвласника (орендодавців), а також представник комісії з організації вирішення майнових питань, що виникають у процесі

реформування аграрного сектору економіки. Акт складається у двох примірниках, один із яких зберігається у орендаря, інший – у орендодавця, як підтверджуваним документом про зміну складу та вартості орендованого майна. При цьому відразу необхідно внести зміни до переліку майна, що орендується у співвласників, який є додатком до договору та Акта приймання-передачі орендованого майна.

За наявності зазначених документів, а також погодження комісії зі списання багаторічних насаджень підприємство може списувати загиблі насадження, що оформляється Атом на списання багаторічних насаджень (ф. №ДБАСГ-3).

Вибракування тварин із основного стада для постановки на відгодівлю й реалізацію, тобто без забою на підприємстві оформлюється Актом на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (ф. №ДБАСГ-4). Більш детально основні форми первинних документів, пов'язаних з рухом довгострокових біологічних активів наведені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Основні типові форми первинних документів, пов'язаних з рухом довгострокових біологічних активів на ДПДГ «Корделівське»

№	Зміст операції	Первинний документ
1	2	3
Документи, на підставі яких ведеться облік придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів (<i>формування основного стада</i>)		
1.	Поповнення основного стада за рахунок вирощеного молодняку шляхом переведення тварин з групи в групу	Акт на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. № ПБАСГ-9) Молодняк переводять в основне стадо в визначені строки за Актом приймання ДБА тваринництва (ф. № ДБАСГ -2)
2.	Поповнення основного стада шляхом придбання в постачальників	Рахунки-фактури, Товарно-транспортні накладні, Податкові накладні, Племінні свідоцтва, Ветеринарні свідоцтва
3.	Витрати на придбання ДБА, пов'язані з доставкою	Рахунки транспортних організацій, Звіти про використання коштів, наданих під звіт, Подорожні листи вантажного автомобіля
Документи, на підставі яких ведеться облік придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів (<i>закладання і вирощування багаторічних насаджень</i>)		
1	Для обліку витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень	<i>Ті ж документи, що і для вирощування с.г. культур</i> Облікові листи трактористів-машиністів (ф. № ПСГ-3), Накладні внутрішньогосподарського призначення (ф. № ВЗСГ - 8)

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
		Акти про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ф. № ВЗСГ-3) Акти витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № ВЗСГ - 4)
2.	Зарахування після завершення робіт із закладання і вирощування багаторічних насаджень до складу незрілих ДБА	Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (ф. ДБАСГ -1) Аналогічний акт складається повторно при досягненні стадії зрілості багаторічними насадженнями з одночасним переведенням їх в групу ДБА рослинництва
Документальне оформлення реалізації-вибуття ДБА		
1	Реалізація ДБА	Товарно-транспортна накладна, Приймальна квитанція.
2	Проведення інвентаризації ДБА, які пропонуються до списання	Акт інвентаризації; Відомість про вартість ДБА, які пропонуються до списання згідно з даними бухгалтерського обліку на дату оцінки .
3	Прийняття рішення щодо списання багаторічних насаджень	Акт на списання багаторічних насаджень (ф. № ДБАСГ-3).
4	Вибракування тварин з основного стада	Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (ф. ДБАСГ-4).
5	Забій тварин, знятих з відгодівлі або нагулу, вимушена прирізка, падіж чи загибель від стихійного лиха або від інших причин	Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. ПБАСГ-6).

Витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень становлять окрему групу капітальних інвестицій для підприємства, при вивченні його господарської діяльності та фінансової звітності за останні три досліджуваних роки на ДПДГ «Корделівське» багаторічних насаджень не було, але розглянемо на які види можуть поділятися багаторічні насадження відносно об'єктів обліку (рис. 3.3).

За цими ж об'єктами ведуть і аналітичний облік із зазначенням дати закладання насаджень та їх місцезнаходження.

Закладання і вирощування багаторічних насаджень є складовою галузі рослинництва. Агротехніка і організація окремих робіт майже такі ж, як і при вирощуванні польових культур.

Тому аналітичний облік витрат на закладання і вирощування насаджень ведуть у Виробничому звіті за тими ж статтями, що і для культур рослинництва

згідно з П(С)БО 16 «Витрати»: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизації, інші витрати.

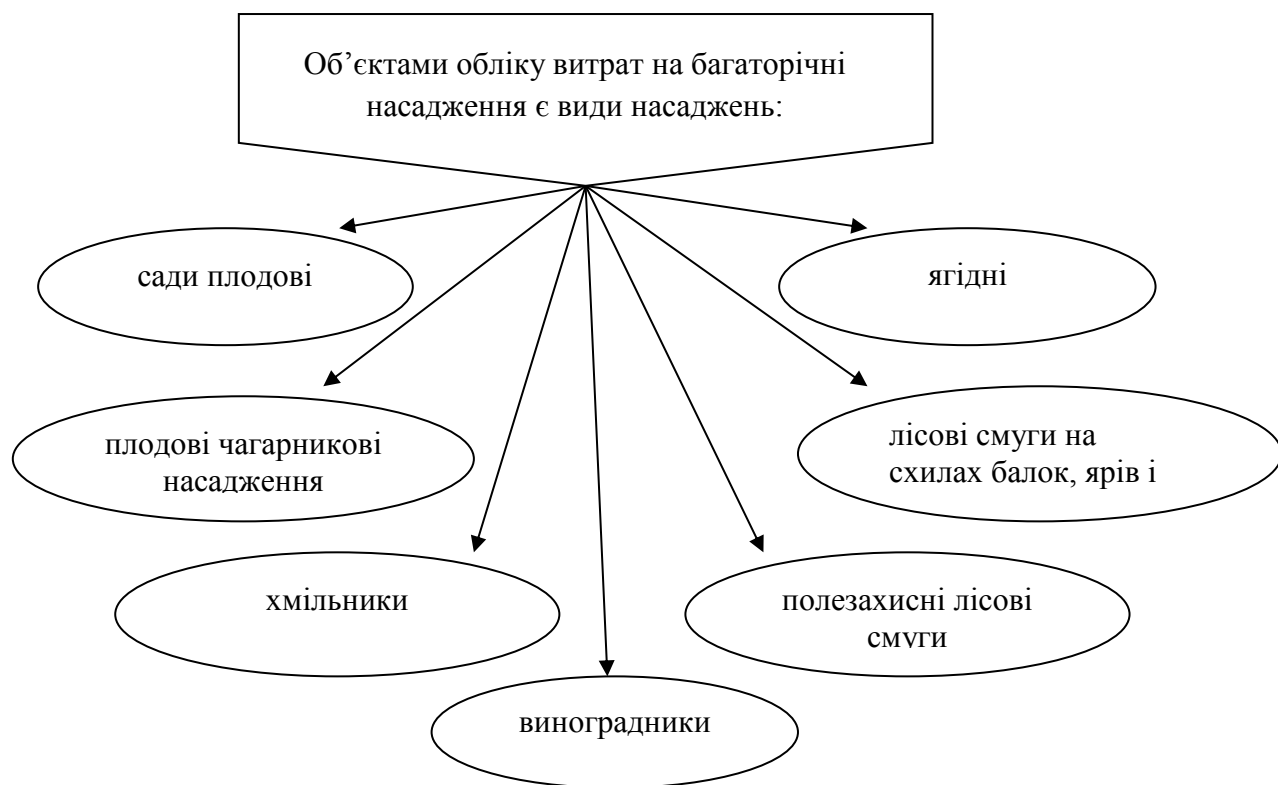


Рис. 3.3. Види багаторічних насаджень відповідно об'єктів обліку

Облік цих витрат ведуть за дебетом рахунка 15 відповідно субрахунка «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів», зафіксованого в Наказі про облікову політику підприємства, в кореспонденції з кредитом рахунків:

- 208, 203, 22 – на вартість саджанців, добрив і засобів захисту рослин, палива, МШП, терміном експлуатації до одного року, витрачених на закладання і догляд за багаторічними насадженнями,
- 661, 65 - на суму нарахованої оплати праці працівникам, зайнятим на закладанні і вирощуванні насаджень і відрахувань на соціальні заходи,
- 631 – на вартість виконаних робіт і послуг сторонніх організацій щодо вирощування молодих насаджень,
- відповідних субрахунків рахунка 23 «Виробництво» - на вартість послуг власних допоміжних виробництв та інших.

Для списання витрат на закладання від вирощування багаторічних насаджень використовують ті ж документи, що й на польові культури.

По закінченні робіт, пов'язаних із закладанням і вирощуванням багаторічних насаджень, спеціальна комісія складає Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (Багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію, який є підставою для оприбуткування насаджень до складу основних засобів. При цьому дебетують субрахунок 162 і кредитують субрахунок «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» до рахунка 15.

Згідно з п. 29 П(С)БО 7 «Основні засоби» нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, тому витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень (садів, ягідників, виноградників тощо) обліковуються на рахунку 15 до введення їх в експлуатацію [66].

Амортизація на них нараховується з моменту їх оприбуткування в складі основних засобів з місяця, наступного за місяцем оприбуткування.

В окремих випадках від молодих насаджень ще до настання періоду нормального плодоношення одержують врожай. Витрати на збирання врожаю додатково обліковують в складі витрат з догляду за насадженнями.

Відображення витрат на придбання (вирощування), закладання довгострокових біологічних активів

Витрати на формування основного стада складають особливу групу капітальних вкладень у сільськогосподарських підприємствах. Їх облічують на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів», всередині якого відкривають окремі аналітичні рахунки за видами тварин: «Велика рогата худоба», «Свині», «Вівці» тощо. Формування основного стада може здійснюватись як за рахунок молодняка, вирощеного в господарстві, так і за рахунок придбаної продуктивної і робочої худоби. До витрат на формування основного стада належать вартість молодняка худоби, вирощеного

в своєму господарстві, яка складається з його балансової вартості на початок року, витрати на вирощування молодняку протягом поточного року до переведення в основне стадо, суми, оплачені за рахунками-фактурами постачальника за придбані дорослі тварини, витрати на транспортування тварин до господарства та ін.

Для переведення вирощеного у господарстві молодняку до основного стада складають Відомість зважування тварин і Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів. На підставі цих документів після визначення вартості тварин, яких переводять до основного стада, дебетують субрахунок 155 і кредитують рахунок 21 “Поточні біологічні активи”. На окремих аналітичних рахунках рахунка 155 визначається первісна або справедлива вартість. Переведений молодняк до основного стада оприбутковують до складу довгострокових біологічних активів тваринництва на дебет субрахунка 163 “Довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю” або 164 “Довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю” і кредит субрахунка 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

При формуванні основного стада за рахунок придбаної дорослої продуктивної і робочої худоби до його витрат включають вартість худоби і витрати на доставку її в господарство. За цією ж вартістю тварин зараховують в основне стадо. На онові Рахунків-фактур, Товарно-транспортних накладних, Племінних свідоцтв, Дорожніх листів вантажних автомобілів тощо.

Після оприбуткування багаторічних насаджень до складу довгострокових біологічних активів витрати з догляду за діючими багаторічними насадженнями обліковують на субрахунку «Рослинництво» до рахунка 23 «Виробництво».

В подальшому процесі документування інформація по довгострокових біологічних активах відображається в наступних формах фінансової звітності підприємства:

- Звіт про фінансові результати - дохід від первісного визнання

біологічних активів та сільськогосподарської продукції;

- Примітки до річної фінансової звітності – в розділах: II «Основні засоби», XIV «Біологічні активи » та XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів».

3.3. Організація обліку надходження довгострокових біологічних активів

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 та відгодівлі.

Для обліку довгострокових біологічних активів у плані рахунків передбачено рахунок 16 “Довгострокові біологічні активи” на якому ведуть облік й узагальнюють інформацію про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів. незважаючи на те, що субрахунки на даний час не передбачені новим Планом рахунків відповідно чинного законодавства, але ДПДГ «Корделівське» для розподілу різнопрофільних активів та зручності обліку, використовують наступні субрахунки:

На субрахунку 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю” ведуть облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів рослинництва: сади, виноградники тощо.

На субрахунку 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які

оцінені за первісною вартістю” ведуть облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” та 28 “Зменшення корисності активів”. Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів рослинництва.

На субрахунку 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” ведуть облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів тваринництва: основне стадо ВРХ, основне стадо овець, основне стадо свиней.

На субрахунку 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” ведуть облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” та 28 “Зменшення корисності активів”. Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів тваринництва.

На субрахунку 165 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю” ведуть облік наявності та руху незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 “Поточні біологічні активи”), які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів: молодий сад, виноградник тощо.

На субрахунку 166 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю” ведуть облік незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 “Поточні біологічні активи”), справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого вони оцінюються, виходячи із суми витрат, зазнаних

на їх вирощування. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів.

Попередньо формування довгострокових біологічних активів здійснюється на рахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”. На цьому субрахунку ведуть облік відповідних витрат по біологічних активах, облік яких ведеться на рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи”, в т. ч. на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів та формування основного стада робочої і продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 “Поточні біологічні активи”) [55].

Джерелами надходження довгострокових біологічних активів є:

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

Витрати на придбання довгострокових біологічних активів та вартість поточних біологічних активів, переведених до складу довгострокових біологічних активів, відображаються в обліку капітальних інвестицій (рахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»). Безоплатне отримання довгострокових біологічних активів відображається в обліку без застосування рахунку 15.

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

Зарахування об'єктів до складу довгострокових біологічних активів оформлюють записами в інвентарні картки обліку основних засобів (ф. № 03 — б) та інвентарні картки обліку основних засобів (для багаторічних насаджень)

(Сільгоспоблік, ф. № 29).

Довгострокові біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання, зокрема:

- ціна придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства;

- суми ввізного мита;

- витрати на транспортування;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю біологічного активу, переведеного до складу довгострокових біологічних активів із складу поточних біологічних активів, є його справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переведення.

Первісна вартість безоплатно одержаних довгострокових біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливую вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал, а поточних активів - інший операційний дохід.

Первісною вартістю довгострокових біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Витрати на доставку та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням безоплатно отриманих та одержаних як внесок до статутного капіталу біологічних активів до стану, у якому вони придатні для використання із

запланованою метою, включаються до первісної вартості поточних біологічних активів безпосередньо, а довгострокових активів - з відображенням в обліку капітальних інвестицій.

На відміну від раніше існуючого порядку, витрати на закладку та вирощування багаторічних насаджень за П(С)БО 30 формують вартість незрілих довгострокових біологічних активів, яка обліковується не на рахунках капітальних вкладень (рахунок 152), а у складі довгострокових біологічних активів (рахунки 165,166).

Незрілі довгострокові біологічні активи до досягнення продуктивного віку можуть оцінюватися за сумою витрат, понесених на їх закладку та вирощування.

Не включаються до первісної вартості довгострокових біологічних активів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати");
- витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;
- курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані біологічні активи;
- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати заборгованості за придбані біологічні активи;
- понаднормові втрати і нестачі;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою біологічних активів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю біологічного активу, переведеного до складу довгострокових біологічних активів із складу поточних біологічних активів, є його справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переводу.

Витрати на придбання довгострокових біологічних активів та вартість поточних біологічних активів, переведених до складу довгострокових біологічних активів, відображаються в обліку капітальних інвестицій.

Первісною вартістю біологічного активу, отриманого в обмін на подібний біологічний актив, є справедлива вартість переданого біологічного активу. Подібними вважаються біологічні активи одного виду та функціонального призначення.

Первісною вартістю довгострокового біологічного активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний біологічний актив, є справедлива вартість переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією. При отриманні за обмінною операцією довгострокового біологічного активу сума грошових коштів чи їх еквівалентів, що сплачується за цією операцією, збільшує первісну вартість біологічного активу з відображенням в обліку капітальних інвестицій.

3.4. Організація обліку вибуття довгострокових біологічних активів

Об'єкт довгострокових біологічних активів вилучається зі складу активів (списується з балансу) у разі його вибуття в наслідок:

- продажу,
- безоплатної передачі та передачі в якості внеску до статутного капіталу інших господарських товариств,
- крім того, у сільськогосподарських підприємств однією з причин зменшення балансової вартості довгострокових біологічних активів є вибракування продуктивної худоби з основного стада при втраті нею продуктивності або падіж тварин.

Керуючись нормами П(С)БО 27, Міністерство фінансів України наказом від 10 листопада 2009 р. № 1307 внесло зміни до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, що були затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315. В них наведена

кореспонденція рахунків з відображення операцій під час вибуття довгострокових біологічних активів. В ній зафіксовано, що перед тим, як реалізувати довгострокові біологічні активи, їх потрібно перевести у оборотні активи і відобразити у групах, утримуваних для продажу (рис. 3.4.).

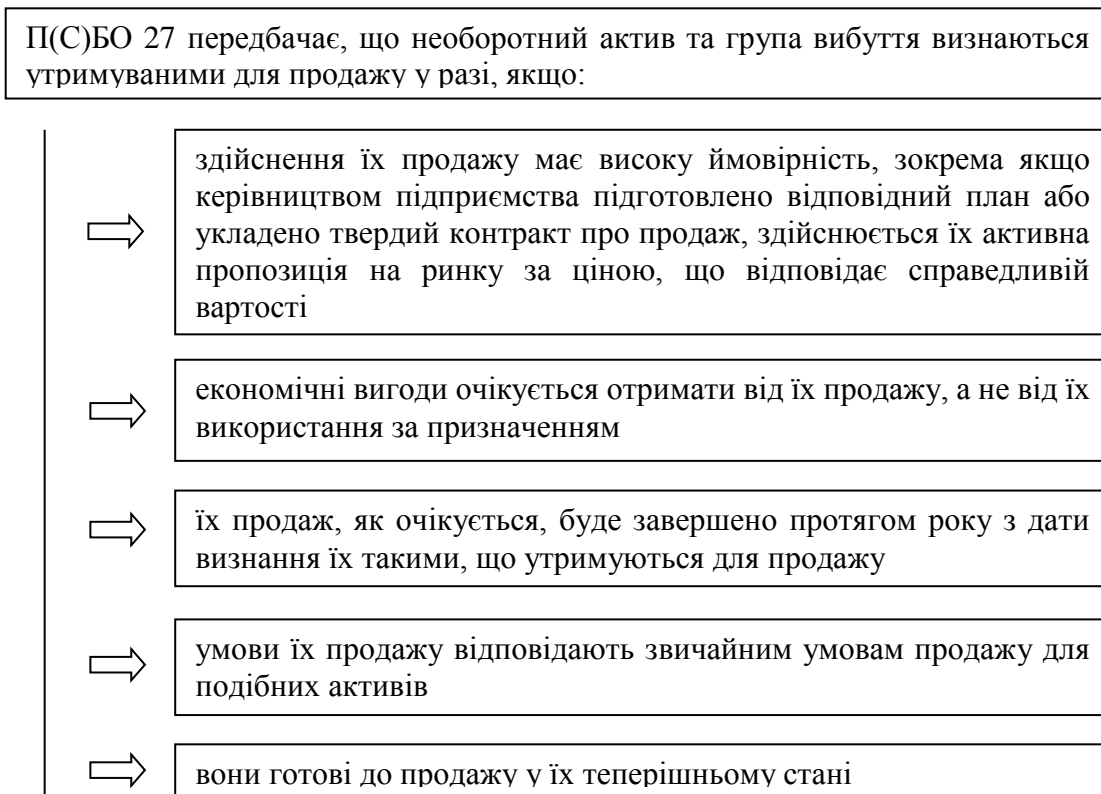


Рис. 3.4. Причини утримання необоротного активу для продажу

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу. Отже, щоб перевести об'єкт основних засобів у групу, утримувану для продажу, необхідно враховувати всі зазначені вище умови, визначені П(С)БО 27 [68].

Основні засоби, які визнані утримуваними для продажу, переводять із необоротних активів у оборотні і по них припиняють нараховувати амортизацію.

Довгострокові біологічні активи рослинництва можуть бути реалізовані лише разом із землею, на якій вони знаходяться, що в даний час практикується дуже рідко. Перед прийняттям рішення про реалізацію саду потрібно вирішити ряд процедурних питань, пов'язаних із реалізацією землі під садом, продаж якої

до цього часу офіційно не врегульовано на законодавчому рівні.

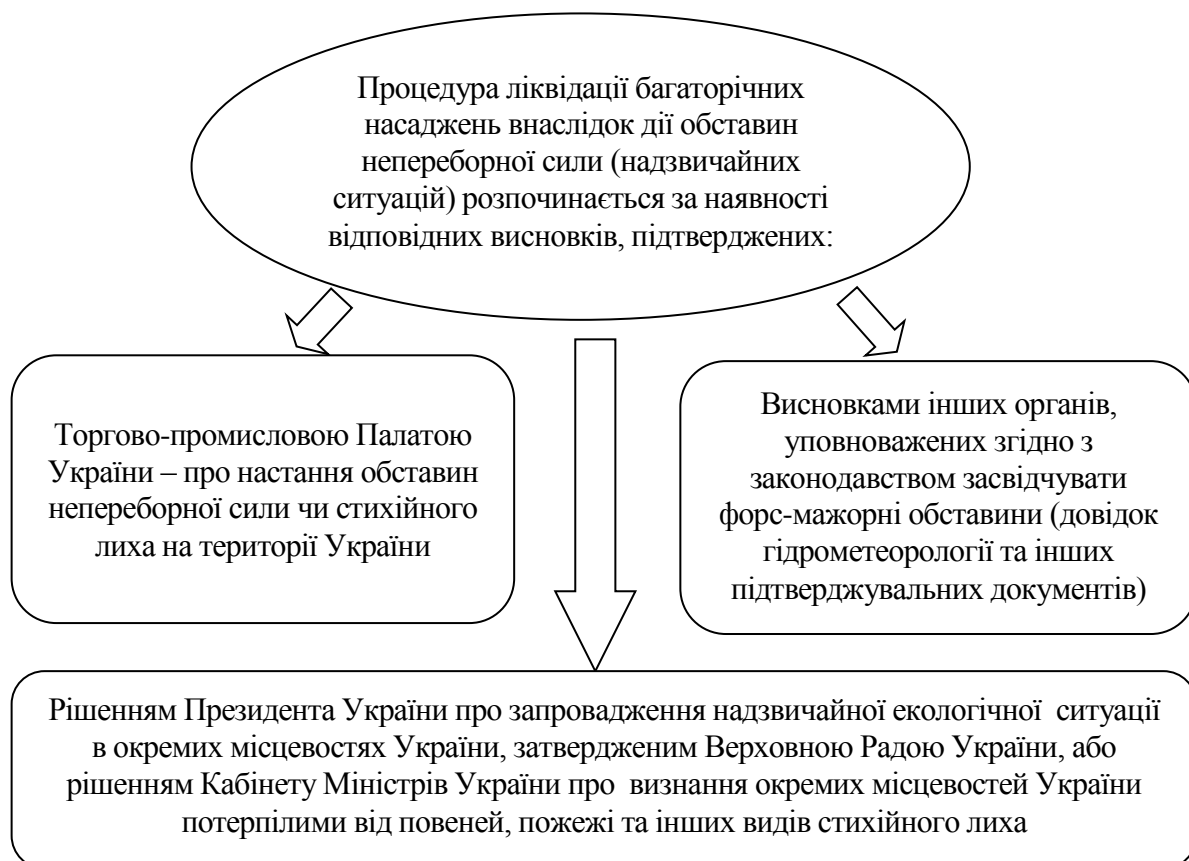


Рис. 3.5. Процедура ліквідації багаторічних насаджень

Припиняти догляд за садом у зв'язку з наміром його продати недоцільно, бо погіршуватиметься його якість і пропадатиме продукція. Звідси очевидно, що переводити довгострокові біологічні активи рослинництва у групи вибуття немає сенсу. Детально зупинимося на вирішенні проблеми обліку реалізації довгострокових біологічних активів тваринництва, зокрема, на прикладі відображення операцій, пов'язаних з реалізацією корів.

Утримувані для продажу об'єкти на кожну дату балансу відображають за меншою з двох величин: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації, якою вважають очікувану ціну реалізації активу в умовах звичайної діяльності, зменшену на очікувані витрати на завершення його виробництва та реалізації.

Довгострокові біологічні активи можуть бути передані підприємством безоплатно, а також в якості внеску до статутного капіталу інших господарських товариств.

Однією з причин зменшення кількості довгострокових біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах є вибракування продуктивної худоби в результаті втрати нею продуктивності, падіж тварин та ліквідація багаторічних насаджень.

Витрати по ліквідації об'єктів (корчування багаторічних насаджень, утилізація загиблих тварин) та виручка у вигляді вартості одержаних при цьому матеріалів (деревина, тощо) реєструються на підставі відповідних первинних документів (нарядів, актів, тощо).

Тварини основного стада вибувають з підприємства за різними причинами:

- 1) вибракування внаслідок зниження продуктивності, постановка на відгодівлю з наступною реалізацією;
- 2) продаж у продуктивному стані без постановки на відгодівлю;
- 3) списання тварин внаслідок фізичних травм, хвороби, нещасних випадків, нестач, крадіжок тощо.

Підприємства, які спеціалізуються на вирощуванні корів з метою продажу, використовують для цього власних або куплених телиць. Одержані корови в таких підприємствах є їх готовою продукцією, яку потрібно обліковувати у складі оборотних активів незалежно від фізичної форми. Готова продукція у будь-якого виробника відноситься до оборотних активів і не підлягає перекласифікації в необоротні активи.

Якщо внаслідок зниження продуктивності вибраковують корів і становлять на відгодівлю з наступною реалізацією (перша причина), то при включенні їх у групи вибуття, утримувані для реалізації, порушується відразу декілька умов, передбачених П(С)БО 27, а саме:

- а) економічні вигоди очікується отримати не безпосередньо від продажу активів, а після їх використання за призначенням (корів потрібно відгодувати);
- б) об'єкти не готові для продажу у теперішньому стані (корови мають бути відгодовані).

Отже, вибракувані корови і поставлені на відгодівлю не можна відносити до необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

Продаж корів у продуктивному стані без постановки на відгодівлю (друга причина) може бути здійснено не планово (спонтанно) і за ціною, що не відповідає справедливій вартості. Наприклад, реалізація корів проведена як застава для погашення банківських кредитів. В цьому випадку також немає підстав зараховувати проданих корів до складу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, бо це суперечить вимогам П(С)БО 27, а саме - умови продажу не відповідають звичайними умовам продажу для подібних активів.

Якщо на дату балансу чиста вартість реалізації оборотного активу менша за його балансову вартість, то суму коригування (різницю) відносять на інші операційні витрати в дебет субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» з кредита субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»; а якщо навпаки - балансова вартість менша від чистої вартості реалізації, то на суму коригування показують інші доходи: дебет субрахунку 286 і кредит субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Списання тварин внаслідок фізичних травм, невиліковних хвороб, нещасних випадків, нестач, крадіжок тощо (третя причина) не відноситься до реалізації, а тому немає потреби відображати його у складі необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

Утримання тварин, вибракуваних із основного стада, є звичайною діяльністю підприємства, яка забезпечує одержання готової продукції. Тому витрати по утриманню таких тварин логічно обліковувати у складі виробництва, тобто по дебету рахунку 23 «Виробництво». Приріст живої маси корів є виготовленою продукцією, яку оприбутковують у звичайному порядку, шляхом запису по дебету рахунку 21 «Поточні біологічні активи» і з кредиту рахунку 23 «Виробництво».

Одночасно доцільно визначити, на якому рахунку, 21 «Поточні біологічні активи» чи 28 «Товари», більш зручно обліковувати тварин, вибракуваних із основного стада.

Продукцією вирощування та відгодівлі тварин є приріст (збільшення)

живої маси, яку обліковують на рахунку 21. Жива маса тварин включає початкову (постановочну) вагу і приріст. Тобто приріст включається в живу масу і не може існувати окремо від тварини. Тому тварину потрібно обліковувати на рахунку 21 за загальною масою, яка включає постановочну вагу і приріст.

Вибракувані тварини входять в оборот стада, в якому показують наявність поголів'я на початок періоду, його надходження, вибуття, внутрішнє переміщення із групи в групу, наявність на кінець періоду. Якщо з цього обороту вилучити тварин, які вибракувані і поставлені на відгодівлю, то оборот стада стає неповним, різко знижується контроль за правильністю відображення наявності та руху тварин. Отже, вибракувані тварини повинні обліковуватися там, де й інші групи, тобто на рахунку 21 «Поточні біологічні активи». Для обліку тварин рахунок 28 «Товари» не пристосований навіть технічно. Він логічно повинен використовуватися для обліку товарів.

Викладені підходи свідчать, що тварин, вибракуваних із основного стада, доцільно обліковувати у складі поточних біологічних активів з використанням відповідних бухгалтерських рахунків. Вибракувані тварини до рахунку 28 «Товари» не мають ніякого відношення.

Таким чином, у разі реалізації довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва, їх не доцільно перекласифікувати у необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, і обліковувати на рахунку 28 «Товари». Багаторічні насадження до часу їх передачі покупцю, тобто до моменту реалізації, повинні обліковуватися власником на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи». Вибракувані тварини із основного стада і поставлені на відгодівлю потрібно обліковувати на рахунку 21 «Поточні біологічні активи». Списання на реалізацію тварин основного стада без постановки на відгодівлю має відображатися за кредитом рахунку 16.

Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів рослинництва.

Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів тваринництва.



Рис. 3.6. Документообіг з обліку довгострокових біологічних активів

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

3.5. Проблема оцінки біологічних активів і шляхи її вирішення

Бухгалтерський облік нерідко називають вартісним, підкреслюючи те, що в цьому обліку відображаються лише такі об'єкти, які мають вартісну оцінку. Саме застосування вартісної оцінки дає можливість зіставити та узагальнити різномірні засоби та економічні явища, порівняти витрати підприємства з виручкою, виявити результати його роботи. Отже, такі важливі економічні показники,

як собівартість, прибуток, рентабельність базуються на вартісній оцінці. З цією метою використовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку як оцінка і калькуляція. Оцінка — це спосіб вираження за допомогою грошового вимірника наявності та руху господарських засобів.

Характеризуючи П(С)БО 30 «Біологічні активи», слід зазначити, що окрім оцінки об'єктів за справедливою вартістю запроваджено принципово нову методику визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, яка ґрунтується на розрахунку доходів та витрат при первісному визнанні біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції, незалежно від того чи будуть вони реалізовані в майбутньому. Відображення активів за справедливою вартістю є досить неоднозначним, оскільки різні автори мають власне бачення застосування принципів та методів оцінки. На нашу думку, необхідно забезпечити єдність в оцінці біологічних активів з метою їх достовірного відображення у звітності.

Вартість довгострокових біологічних активів може змінюватись протягом періоду їх функціонування, зокрема:

- у результаті їх переоцінки на звітну дату;
- проведення невід'ємних поліпшень;
- зменшення корисності активів.

Для наглядного відображення записів по рахунках бухгалтерського обліку операцій зі зміни вартості довгострокових біологічних активів використаємо типові проведення, що і використовуються в діяльності ДПДГ «Корделівське»

1. Зміна вартості довгострокових біологічних активів у наслідок їх переоцінки.

Довгострокові біологічні активи відображаються в обліку за справедливою вартістю або первісною вартістю (якщо відсутня можливість оцінити їх на звітну дату за справедливою вартістю). У разі, коли з'являється можливість оцінити актив за справедливою вартістю, він переводиться з групи об'єктів, що обліковуються за первісною вартістю до об'єктів, які обліковуються за справедливою вартістю.

Переоцінка довгострокових біологічних активів (дооцінка (уцінка) до справедливої вартості) має здійснюватись на кожну звітну дату постійно діючою Комісією господарства з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

У відповідності до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», на дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу.

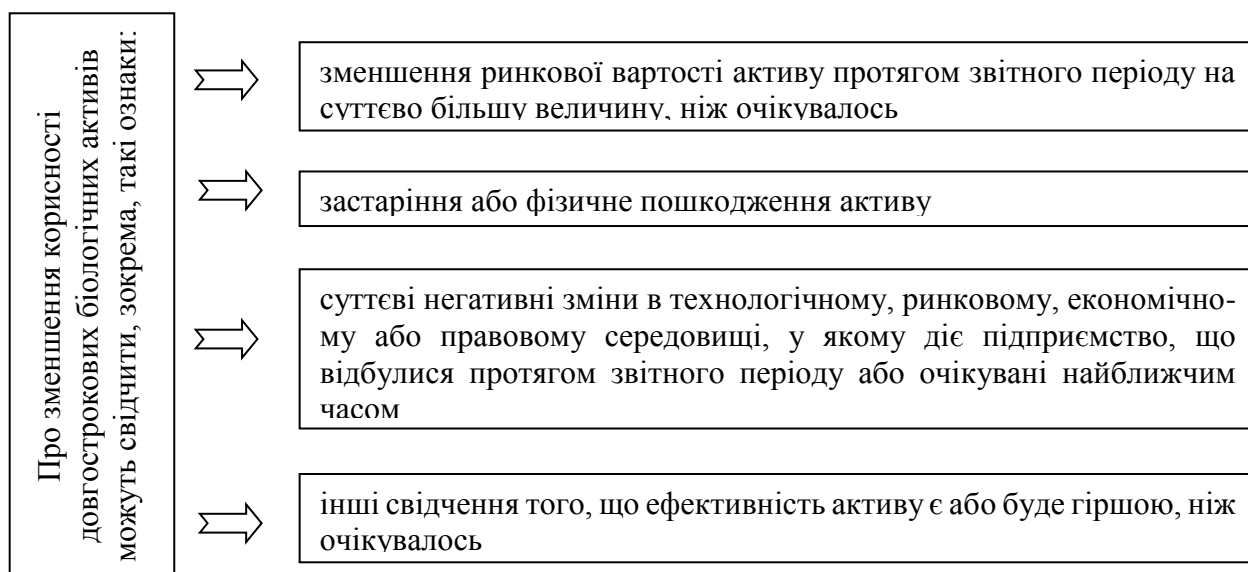


Рис. 3.7. Фактори зменшення корисності ДБА

Втрати від зменшення корисності або вигоди від відновлення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 28.

На вартість довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких визначити неможливо, нараховується амортизація. Об'єктом амортизації є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією). Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання довгострокового біологічного активу, який встановлюється підприємством самостійно. Амортизація на довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю, нараховується із застосуванням методів, визначених П(С)БО 7 «Основні засоби». Сума

нарахованої амортизації відображається за дебетом субрахунків обліку витрат виробництва у кореспонденції з кредитом субрахунку обліку зносу (амортизації) довгострокових біологічних активів.

Якщо стає можливим визначити справедливу вартість довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю.

Для узагальнення інформації про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» призначено субрахунок 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

Одним з найбільш суттєвих наслідків запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» є оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції та відображення її результатів в обліку. При первісному визнанні і на дату балансу біологічні активи відображаються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Використання справедливої вартості для оцінки активів підприємства сприяє реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз структури майна підприємств. Єдині підходи відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств. Враховуючи ці позитивні сторони справедливої вартості порівняно з фактичною собівартістю, багато країн з розвинутою економікою використовували її для оцінки продуктивних тварин, сільськогосподарської продукції при складанні фінансової звітності ще до введення в дію міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» у 2003 р.

Незважаючи на позитивні результати використання справедливої вартості для оцінки біологічних активів, досить спірним, на нашу думку, є порядок відображення в обліку фінансових результатів від сільськогосподарської

діяльності. Відповідно до вимог П(С)БО 30 у фінансовий результат від основної діяльності підприємства крім фінансових результатів від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів, як запасів, включаються також фінансові результати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів і фінансові результати від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю. Таким чином, при перевищенні справедливої вартості над фактичною собівартістю на підприємстві виникає «віртуальний» дохід, виникнення якого суперечить принципам історичної (фактичної) собівартості та обачності, зафіксованим у Законі про бухгалтерський облік і звітність в Україні.

У зв'язку з цим методично неправильним, на нашу думку, є порядок відображення доходів від оцінки біологічних активів за справедливою вартістю на рахунку 71 «Інший операційний дохід» з наступним віднесенням на рахунок 79 «Фінансові результати» і рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Більш правильним було б такі доходи відображувати на окремому рахунку, який можна назвати «Потенційні доходи». При застосуванні справедливої вартості до оцінки основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» ніякого доходу не виникає, сума перевищення справедливої вартості окремих об'єктів над балансовою включається до додаткового капіталу. Аналогічно, на нашу думку, повинен відображатися результат переоцінки довгострокових біологічних активів, які раніше, до введення в дію П(С)БО 30 обліковувалися в складі основних засобів.

Крім теоретичних проблем застосування справедливої вартості є фактори, які ускладнюють практичне застосування П(С)БО 30 і в першу чергу порядок оцінки біологічних активів. Особливості оцінки біологічних активів тваринництва зображено в таблиці 3.2.

На дату річного балансу біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу: комісійні винагороди посередникам і торговим агентам; біржові збори; непрямі податки та мита, що

справляються при продажу біологічних активів.

Таблиця 3.2

Особливості оцінки біологічних активів тваринництва

Спосіб надходження біологічних активів у господарство	Вартість отриманих біологічних активів
1. Придбання за плату	Фактичні витрати, понесені на отримання (первісна вартість).
2. Безоплатне отримання	Справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в намічених цілях.
3. Внесок до статутного капіталу	
4. Переведення до складу довгострокових зі складу поточних біологічних активів	Справедлива вартість на дату переведення, зменшена на очікувані витрати на місці продажу.
5. Обмін на подібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу.
6. Обмін на неподібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу збільшена (зменшена) на суму грошових коштів (або їх еквівалентів), які підлягають сплаті (отриманню) за обмінною операцією.
7. Отримання біологічних активів в результаті біологічних перетворень	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу.

Визначення справедливої вартості додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» активний ринок – це ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною. Враховуючи відсутність у багатьох сільськогосподарських підприємствах комп'ютерної техніки, яка б дозволяла мати доступ до Internet-мережі та отримувати інформацію про ціни, важко назвати ринки в Україні активними. Тому врегулювання проблеми забезпечення підприємств інформацією про ціни активного ринку необхідно здійснити на державному рівні. Доцільно організувати проведення моніторингу ринків біологічних активів і готової продукції та централізовано, на регіональному рівні, на кожен звітну дату доводити до сільськогосподарських підприємств інформацію про ціни.

У зв'язку з наявністю вищезазначених проблем, які ускладнюють практичне застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи», ми вважаємо, що сільськогосподарським підприємствам доцільно надати можливість вибору методики

оцінки продукції рослинництва і тваринництва – за плановою (фактичною) собівартістю, як було до 2007 року, або за справедливою вартістю.

Вибір оптимального методу оцінки біологічних активів є одним із найважливіших етапів організації бухгалтерського обліку. Для початку проаналізуємо всі види економічних оцінок, що використовуються в бухгалтерському обліку. Біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю з урахуванням інших чинників (зокрема, витрат безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану придатності для використання із запланованою метою, витрат, очікуваних на місці продажу, тощо): при первісному визнанні; безоплатно отримані; внеску до статутного капіталу; обміні на подібний біологічний актив; переведених поточних біологічних активів до складу довгострокових та додаткових; на дату балансу (довгострокові і незрілі довгострокові біологічні активи при переведенні до довгострокових та поточні біологічні активи).

З точки зору власника підприємства інформація про справедливую вартість виробленої продукції є суттєвою, оскільки він отримує відомості про те, за якою ціною можна реалізувати вироблений продукт на дату балансу. Але при цьому втрачається інформація про фактичні витрати, пов'язані з виробництвом і є небезпека прийняти помилкові управлінські рішення. М.В. Єрмолаєва пропонує повернутись до порядку оцінки продукції сільськогосподарського виробництва за плановою собівартістю з подальшим коригуванням її до рівня фактичної в кінці року методом “червоного сторно” або звичайним записом. При цьому інформація у звітності буде відповідати дійсності. Оцінку за справедливою вартістю можна застосовувати в управлінському обліку для власних потреб підприємства. Первинним і найбільш гострим є питання оцінки, в умовах ринкової економіки, в Україні існують реальні труднощі, пов'язані з визначенням справедливої вартості на основі ринкової ціни. За наявності кількох активних ринків їх оцінка ґрунтується на даних того з них, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи.

Вивчаючи облікову політику сільськогосподарських ДПДГ «Корделівське» щодо формування облікових даних, зроблено висновок, що вона не повною мірою забезпечує управлінців необхідною інформацією для

діагностики й оцінки діяльності підприємств як у часі, так і в просторі.

3.6. Відображення довгострокових біологічних активів в фінансовій звітності

Господарські операції з довгостроковими біологічними активами в кінцевому результаті мають своє відображення в фінансовій звітності підприємства.

У звіті про «Фінансові результати» визначають фінансові результати за видами діяльності в цілому по підприємству шляхом порівняння доходів і витрат. Для цього використовують відповідні обороти рахунків класу 7 «Доходи та результати діяльності» та класу 9 «Витрати діяльності». Крім того, з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» було внесено деякі зміни в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та змінено форму самого Звіту.

Так, починаючи з фінансової звітності за 2007 рік, в першому розділі Звіту до статті «Інші операційні доходи» слід включати дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності (рис. 3.8.).

Отже, при вивченні порядку складання Звіту про фінансові результати на сільськогосподарських підприємствах можна виявити недоліки цього процесу.

Перш за все, більшість сільськогосподарських підприємств не дотримуються вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», а саме не здійснюють оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю і не визначають доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

По-друге, вимагає вдосконалення і сама форма Звіту. Це пов'язано з тим, що у Звіті про фінансові результати нелогічно розташовані статті, які відображають доходи, витрати та фінансові результати від фінансової та інвестиційної діяльності (Додаток 6,7,8).

Для розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу протягом звітного періоду необхідно складати Звіт про власний капітал (Додаток 12,13, 14

). У зв'язку із затвердженням П(С)БО № 30 "Біологічні активи" потрібно коригувати показники капіталу в частині іншого додаткового капіталу, який формується з дооцінки необоротних активів, безкоштовного отримання активів.

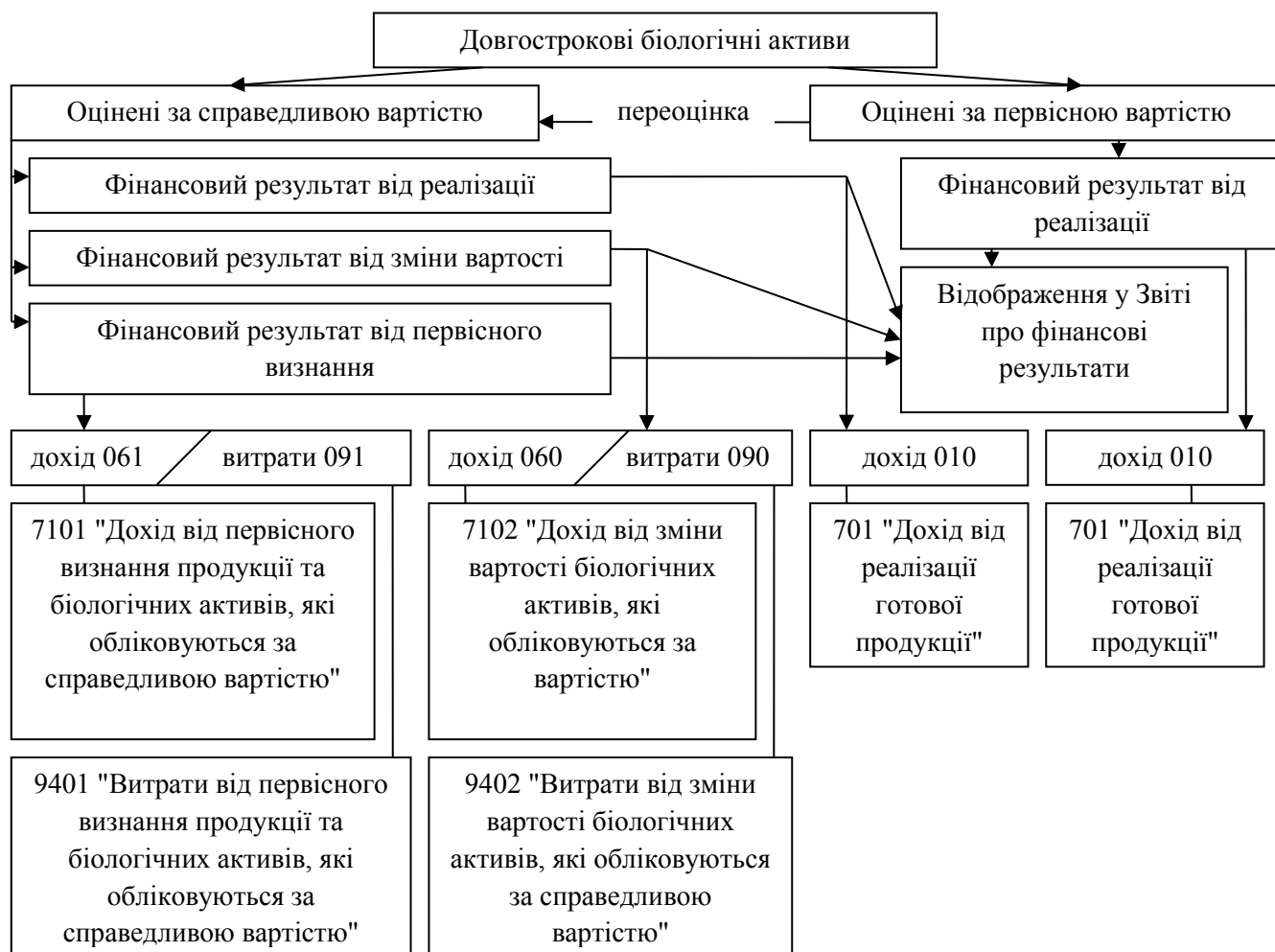


Рис. 3.8. Відображення інформації про довгострокові біологічні активи у Звіті про фінансові результати.

Сума дооцінки залишкової вартості біологічного активу обліковується у складі іншого додаткового капіталу, а сума уцінки (яка може виникнути у зв'язку із пошкодженням активу) – у складі витрат звітного періоду. Вважаємо, що для об'єктивного і достовірного відображення інформації про якісні трансформації біологічних активів необхідно статтю "Дооцінка основних засобів" (рядок 060 ф. 4) перейменувати на "Дооцінка необоротних активів", з наступним виділенням рядка 065 "Дооцінка довгострокових біологічних активів". Аналогічно змінити

назву і статті "Уцінка основних засобів" (рядок 070 ф. 4) на "Уцінка необоротних активів" із уточненням уцінки довгострокових біологічних активів у рядку 075. Враховуючи те, що біологічні активи є для господарства основною базою виробництва, необхідно статтю "Безкоштовно отримані активи" (рядок 270 ф. 4) доповнити інформацією про безкоштовно отримані біологічні активи (рядок 275 ф. 4).

У Примітках до річної фінансової звітності (Додаток 15, 16, 17) інформацію про біологічні активи слід розкривати досить глибоко й детально, для уникнення зловживань і запобігання свідомому викривленню даних фінансової звітності. З метою спрощення процедури заповнення форми 5, рекомендується з розділу II виключити рядки 100 (земельні ділянки), 110 (капітальні витрати на поліпшення земель), 160 (робоча і продуктивна худоба), 170 (багаторічні насадження), з наступним включенням їх до окремих груп біологічних активів у розділ XIV "Біологічні активи". Коригуванню також підлягають розділи III, V – в частині довгострокових біологічних активів. Рядок 290 (розділ III ф. 5) необхідно доповнити інформацією про придбання (виготовлення) біологічних активів як за рахунок власних коштів, так і цільового фінансування (відповідно рядки 294 і 295). В розділі V статтю "Безоплатно одержані активи" (рядок 610) потрібно деталізувати даними про безоплатно отримані біологічні активи (рядок 615), а статтю "Списання необоротних активів" (рядок 620) – доповнити інформацією про "Списання біологічних активів" (рядок 625).

Для відображення інформації про біологічні активи у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» призначено два розділи: XIV «Біологічні активи» та XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів».

У примітках до фінансової звітності довгострокові біологічні активи наводяться за такими групами: робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші довгострокові біологічні активи. Однак, вони не розкривають повної інформації про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності

відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», оскільки не включають показники фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів, а також не містить інформації про прибутки (збитки) від вибуття довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю. Для забезпечення своєчасного складання річного звіту на підприємстві складається зведений графік робіт всіх підрозділів бухгалтерії із вказівкою строків виконання робіт і виконавців.

Поетапний процес складання річного звіту представлено на рис.3.9.

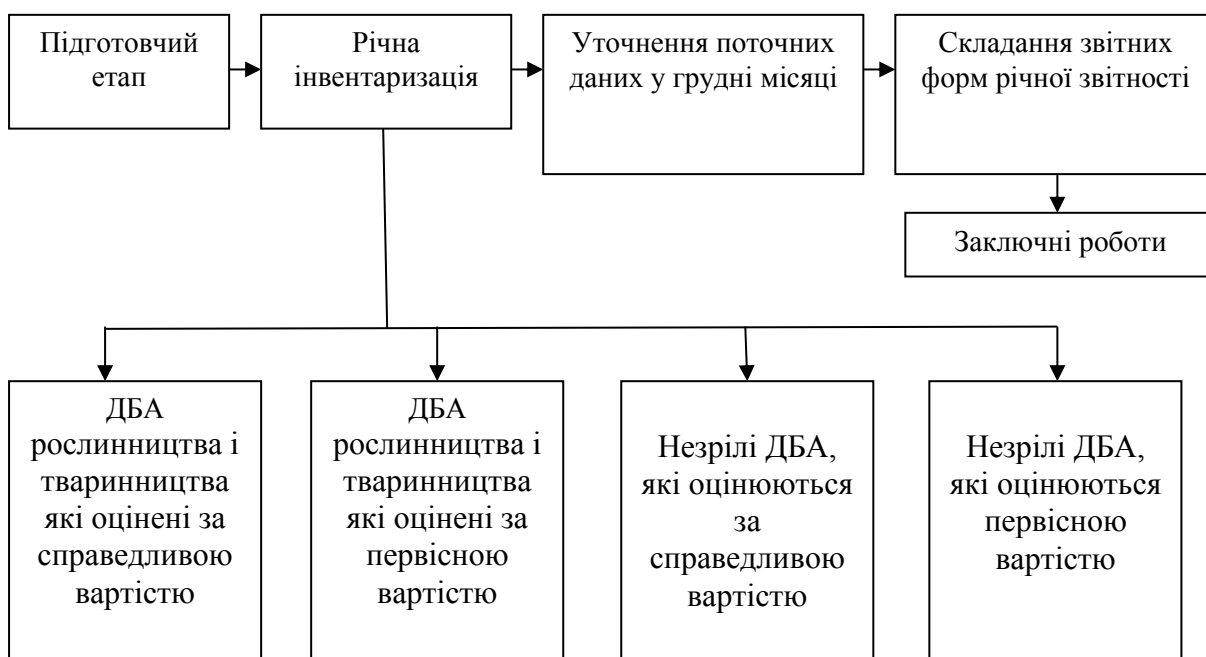


Рис. 3.9. Графік по відображенню ДБА у фінансових звітах

Аналіз інформації, узагальненої на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності не дає повної уяви про якісні та кількісні характеристики довгострокових біологічних активів та їх зміну. Тому необхідно створити таку обліково-аналітичну інформаційну систему, в якій інформація буде оперативно формуватись і аналізуватись керівниками виробничих підрозділів, спеціалістами агрономічної та зоотехнічної служб, оскільки вони безпосередньо приймають участь у виробничих процесах, пов'язаних з біологічними перетвореннями рослин і тварин .

Тому для уникнення проблем при відображенні довгострокових біологічних активів у фінансовій звітності та удосконалення цього процесу,

потрібно здійснювати такі напрями в діяльності: удосконалення нормативно - правової бази, створення методології галузевого обліку; впровадження спеціалізованих форм первинного обліку, удосконалення реєстрів синтетичного і аналітичного обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації, розробка внутрігосподарської (управлінської) звітності; удосконалення методики обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг агропромислових підприємств; застосування новітніх інформаційних технологій в системі організації обліку та звітності.

3.7. Організація та методика контролю довгострокових біологічних активів

Організація і методика контролю достовірності облікового відображення біологічних активів повинна враховувати, що біологічні активи відносяться до особливої групи активів, які піддаються високому фактору ризику, зв'язаного з можливістю їхнього незаконного присвоєння (розкрадання). Присвоєння активів оцінюється як несумлінна протиправна діяльність, яка передбачає навмисні дії, зроблені однією чи декількома особами з числа представників власника і співробітників підприємства чи третіх осіб за допомогою незаконних дій (бездіяльності) для отримання незаконних вигод.

Як свідчить досвід, найбільш розповсюдженим навмисним порушенням в обліку біологічних активів, що досягається шляхом змови працівника, завідувача фермою й інших посадових осіб, може бути збільшення чисельності полеглих тварин чи приховування приплоду з метою їхнього присвоєння. Аналогічна ситуація в обліку біологічних активів рослинництва – збільшення втрат врожаю чи приховання кількісного виміру врожаю. Спостерігається і зворотна ситуація, коли занижують падіж чи втрати від врожаю (при залежності розміру оплати праці від рівня збереженості активу). По цій же причині може перебільшуватись маса приросту тварин чи урожай. Виявити дані порушення шляхом звірки первинних документів з даними зведеного й аналітичного обліку на підприємстві практично неможливо. У цих випадках ефективними бувають такі прийоми, як

раптова інвентаризація, метод логічного зіставлення взаємозалежних документів (приміром, зведення, відображені в бухгалтерському обліку, варто зіставити з даними зоотехнічного і ветеринарного обліку (записах про запліднення й отелення великої рогатої худоби, опоросах свиней, окотах овець, щепленнях, падежу тварин тощо), інформацією про витрату кормів (відомості обліку витрати кормів і т.д.).

Аналогічній перевірці підлягають операції з вибуття біологічних активів: продаж, забій, падіж. Здійснюючи перевірку, потрібно врахувати можливі порушення в зазначених операціях. Наприклад, виявляються факти, коли систематично в день падежу тварини середньої вгодованості роблять вибій худой тварини. У первинних документах по цих операціях (акти на вибуття тварин (вибій, прирізка, падіж), як правило, роблять навмисну фальсифікацію даних. В акті на падіж відображають масу більш великої тварини (у дійсності забитого на м'ясо), а в акті на вибій – навпаки. Розглянута несумлінна дія здійснюється з метою присвоєння неврахованого м'яса. Для виявлення зазначеного порушення варто застосовувати прийом логічного зіставлення взаємозалежних документів і рівнобіжного моделювання даних.

У процесі контролю варто перевірити правильність вартісної оцінки біологічних активів. Шляхом арифметичного перерахування слід перевірити вірогідність розрахунків фактичної собівартості приплоду 1 ц врожаю, 1 ц приросту, 1 ц живої маси. Результати перерахування порівнюють з даними обліку. Одночасно необхідно прослідкувати правильність списання виявлених калькуляційних різниць.

На підставі первинних документів, реєстрів аналітичного й синтетичного обліку необхідно контролювати правильність кореспонденцій рахунків по обліку біологічних активів на підприємстві. Типове порушення – списання збитків від падежу тварин, що відбувся з вини відповідальних осіб, на витрати виробництва. Слід також перевірити точність перенесення інформації з облікових реєстрів у бухгалтерську звітність. Для цього дані реєстра аналітичного обліку біологічних активів зіставляються з записами в реєстрі синтетичного обліку й Головній книзі

за рахунками 16 та 21, що порівнюються з даними бухгалтерського балансу за відповідними статтями і спеціалізованими формами звітності.

Розробка ефективного підходу до контролю біологічних активів передбачає попередню оцінку ефективності системи внутрішнього контролю, яку, переважно, здійснюють шляхом тестування за допомогою заздалегідь підготовленого переліку питань, відповіді на які одержують шляхом спостереження, опитування співробітників, перегляду й аналізу інформації, що міститься в системній, первинній обліковій та іншій документації підприємства, що підлягає перевірці. Перелік можливих критеріїв оцінки ефективності системи внутрішнього контролю та рівня ризику за об'єктом перевірки повинен містити наступні:

1) види та групи біологічних активів підприємства, приміром, поголів'я худоби і птиці, їхнє розміщення у фермах. Контролер повинен виходити з припущення, що, чим більше видів і груп тварин міститься на підприємстві (різні групи за статтю і віком великої рогатої худоби (свиней, овець, птиці), тим різноманітніші й чисельніші операції по даній ділянці обліку, а отже, тим вище ймовірність перекручень;

2) наявність належних умов, які забезпечують схоронність тварин та рослин. При цьому варто ідентифікувати й оцінити ефективність засобів контролю підприємства: наявність матеріально відповідальних осіб, що відповідають за збереженість тварин, договорів про повну матеріальну відповідальність з ними; забезпечення належної охорони в місцях зберігання біологічних активів (охоронці, протипожежна сигналізація, наявність огорож на вигульних площадках тощо);

3) порядок і періодичність проведення інвентаризації тварин, відображення результатів інвентаризації в системі бухгалтерського обліку підприємства (необхідно установити, що інвентаризація проводиться у встановлений термін з дотриманням необхідних правил, що виключають фальсифікацію її даних);

4) контроль за операціями з руху біологічних активів (приплід, урожай,

переведення із групи в групу, вибій, падіж, стихійне лихо тощо), який передбачає, що контролер з'ясує, на кого зі співробітників підприємства (зоотехнічну службу, агронома, працівників бухгалтерії, завідувачів фермами) покладені функції контролю за повнотою оприбуткування урожаю, приплоду, приросту, виходу м'яса при вибої тварин, правильністю списання падежу, правильністю списання втрати врожаю тощо;

5) організація зведеного й аналітичного обліку біологічних активів, при цьому варто встановити чи ведуться на фермах книги обліку руху тварин і птиці, оцінити порядок і своєчасність їхнього оформлення, а також з'ясувати, як організований аналітичний облік тварин на вирощуванні і відгодівлі, чи дозволяє він одержувати інформацію за видами, групами тварин, місцями їхнього утримання й матеріально відповідальними особами. Відсутність зведеного чи аналітичного обліку неминує приводить до перекручувань даних бухгалтерського обліку і звітності.

6) санкціонування операцій з руху біологічних активів. Як правило, операції з руху біологічних активів санкціонуються керівником підприємства чи іншими уповноваженими посадовими особами. Якщо операції не санкціонуються чи санкціонуються не уповноваженими на це особами, то система внутрішнього контролю підприємства допускає несумлінні дії;

7) наявність внутрішніх методик з калькулювання собівартості приплоду та продукції рослинництва. Питання калькулювання собівартості продукції тваринництва та рослинництва регулюються галузевими методичними рекомендаціями. До того ж наявність внутрішніх норм і правил, які деталізують послідовність закриття рахунків і методику розрахунку собівартості, та контроль за їхнім дотриманням дозволяють запобігти істотним перекручуванням в бухгалтерському обліку і звітності;

8) контроль дотримання графіка документообігу. Необхідно вивчити процедури передачі зведень з виробничих підрозділів у бухгалтерію. Несвоєчасна передача інформації може привести до перекручування поточних облікових даних і звітності;

9) ефективність внутрішнього контролю біологічних активів повинна забезпечити інформацію про те, що залишки за рахунками 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи» на початок звітної періоду відповідають залишкам, підтвердженим у складі фінансової звітності підприємства на кінець попереднього періоду.

При проведенні інвентаризації довгострокових біологічних активів слід керуватися Методичними рекомендаціями з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, які рекомендовані до застосування Міністерством аграрної політики України (лист від 04.12.2003 р. № 37-27/14023).

Основними завданнями інвентаризації довгострокових біологічних активів є:

- виявлення фактичної наявності довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва;
- виявлення частково або повністю непридатних для використання чи застарілих активів, що не використовуються (тварин, що підлягають вибраковці з основного стада; багаторічних насаджень, що частково пошкодженні і рівень продуктивності яких знижений, в наслідок чого вони підлягають розкорчуванню або посиленого догляду; незрілих довгострокових активів, які доцільно перевести до групи зрілих біологічних активів);
- встановлення нестачі чи лишку довгострокових біологічних активів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- перевірка дотримання умов та правил утримання тварин основного стада та утримання та експлуатації багаторічних насаджень;
- перевірка реальності вартості зарахованих на баланс довгострокових біологічних активів.

Проведення інвентаризації довгострокових біологічних активів є обов'язковим:

- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації

майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, зміні площ землекористування, а також інших випадках передбачених законодавством;

- у випадку заміни матеріально-відповідальних осіб — на день прийому — передачі справ;

- при виявленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей — негайно після встановлення таких фактів;

- на вимогу судово-слідчих органів;

- у випадках пожежі, стихійного лиха, техногенних аварій — негайно після закінчення явищ;

- при передачі підприємств та їх структурних підрозділів — на дату передачі.

- у випадку ліквідації підприємства;

- при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності проведення інвентаризації обов'язкове у випадку зміни керівника колективу, вибуття з колективу більше половини його членів, а також за вимогою хоча б одного члена колективу;

- при переоцінці майна;

- при зміні керівника підприємства;

- перед складанням річного звіту;

Інвентаризацію дорослих продуктивних тварин та робочої худоби доцільно проводити не менше одного разу в квартал (на 1 квітня, на 1 липня, на 1 вересня) і перед складанням річних звітів на 31 грудня звітного року, багаторічних насаджень — один раз на рік перед складанням річної звітності, але не раніше 1 жовтня.

Результати інвентаризації оформлюються відповідними інвентаризаційними описами.

Окремі описи складаються при інвентаризації багаторічних насаджень, садів, виноградників, ягідників, лісопосадок.

Насадження описують за видами, ботанічними сортами із вказівкою року

закладання, посадки, площі, кількості дерев або кущів, та їх балансової вартості. Багаторічні насадження інвентаризаційна комісія заносить до інвентаризаційного опису багаторічних насаджень (ф. № Інв. — 3сг).

Інвентаризацію плодових та ягідних розсадників проводять за видами, сортами, роками посадки, результати інвентаризації заносять до інвентаризаційного опису розсадників (ф. № Інв. — Юсг).

Результати інвентаризації продуктивної худоби основного стада заносять в інвентаризаційні описи (ф. № Інв. — 8сг) — де зазначають: номер, кличку, породу, вгодованість, рік народження, живу масу та початкову вартість. Велику рогату та робочу худобу, свиней (кнурів і маток) і особливо цінних порід овець включають в описи окремо.

Процес здійснення будь-якої інвентаризації розпочинається з підготовки та видачі наказу на її проведення. Слід застерегти не в міру легковажних керівників та бухгалтерів, які ставляться до цього етапу з недостатньою серйозністю, що на практиці наказ є основним внутрішнім документом, який регламентує порядок проведення та об'єкти інвентаризації, строки проведення інвентаризації та оформлення необхідної документації. В окремих випадках без нього правові інститути держави не візьмуть до розгляду будь-яку справу, що стосується інвентаризації. Тому при його складанні слід ретельно підбирати формулювання статей, включати до його змісту, на перший погляд, зайві пункти, які в майбутньому можуть відіграти вирішальну роль під час прийняття того чи іншого судового рішення за її наслідками.

Отже, однією з форм бухгалтерського контролю за рухом довгострокових біологічних активів є інвентаризація. Інвентаризація довгострокових біологічних активів проводиться відповідно до Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, що рекомендується до застосування Міністерством аграрної політики України листом від 04.12.2003 року № 37-27/14023. Ними рекомендується проводити інвентаризацію дорослих

продуктивних тварин, робочої худоби не рідше одного разу на квартал станом на 1 квітня, 1 липня, 1 вересня, і обов'язково станом на 31 грудня. Багаторічні насадження — один раз на рік до настання зими, але не раніше 1 жовтня. Результати інвентаризації оформляються відповідними описами.

При цьому дані про дорослу робочу і продуктивну худобу в інвентаризаційні описи заносять в такому обсязі: номер, кличку, породу, вгодованість, рік народження, живу масу, балансову вартість. Свиней (кнурів і маток) і особливо цінні породи овець та інших тварин включають в опис за статеві-віковими групами, зазначаючи кількість голів і живу масу за кожною статеві-віковою групою (крім коней, верблюдів, ослів, оленів і собак, за якими маса не вказується).

На кожний вид тварин в описах виділяють окремий розділ. Групуєть інвентаризаційні описи в розрізі окремих ферм, бригад і матеріально-відповідальних осіб.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В контексті сучасних підходів до бухгалтерського обліку важливу нішу займають біологічні активи та операції з їх біологічними перетвореннями, що значно розширює склад об'єктів бухгалтерського обліку. У практиці обліку ідентифікація таких об'єктів спричиняє складнощі, пов'язані із недостатнім теоретичним обґрунтуванням обліково-економічної сутності «біологічних активів».

У дипломній роботі науково узагальнено результати дослідження і обґрунтовано рекомендації з удосконалення організації обліку та контролю довгострокових біологічних активів та фінансового стану ДПДГ «Корделівське». Сформульовані результати свідчать про досягнення мети дослідження і відображені у таких висновках:

1. Сутність біологічних ресурсів, зокрема довгострокових біологічних активів і багато корисного щодо новизни в цьому аспекті сільськогосподарської діяльності, розглянуто численними вітчизняними та закордонними науковцями, але досі залишається питання визначення їх місця та ролі у господарській діяльності.

2. Основними узагальненими критеріями класифікації ДБА є їх розподіл по галузях сільського господарства (тваринництва і рослинництва) та оцінка, що забезпечує подальше їх місце в обліку. П(С)БО 30 затверджені фактори оцінки ДБА, але вони не надають виразної границі між окремими групами ДБА, для цього необхідно відкоригувати дані фактори.

3. Загальний фінансовий стан ДПДГ «Корделівське» можна вважати достатнім, адже показники, що його характеризують задовольняють нормативні значення. А щодо фінансової звітності, то її складання бажає більшої пильності. Проаналізувавши фінансову звітність ДПДГ «Корделівське», були помічені деякі нюанси по її формуванню, які мали б відобразитись у Примітках до річної фінансової звітності.

4. Аналіз інформації, узагальненої в первинних документах та на рахунках

бухгалтерського обліку (синтетичний та аналітичний облік) ДПДГ «Корделівське» не дає повної уяви про якісні та кількісні характеристики довгострокових біологічних активів та їх зміну. Тому необхідно створити таку обліково-аналітичну інформаційну систему, в якій інформація буде оперативно формуватись і аналізуватись керівниками виробничих підрозділів, спеціалістами агрономічної та зоотехнічної служб, оскільки вони безпосередньо приймають участь у виробничих процесах, пов'язаних з біологічними перетвореннями рослин і тварин. Також для удосконалення цього процесу, потрібно здійснювати такі напрями в діяльності: впровадження спеціалізованих форм первинного обліку, удосконалення реєстрів синтетичного і аналітичного обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації, розробка внутрігосподарської (управлінської) звітності;

5. Джерелами надходження довгострокових біологічних активів є: придбання за плату у постачальників; переведення зі складу поточних біологічних активів (переведення тварин до основного стада робочої і продуктивної худоби); безоплатне одержання від юридичних і фізичних осіб та одержання в якості внеску до статутного капіталу; закладання (вироснування) багаторічних насаджень. Витрати на придбання довгострокових біологічних активів та вартість поточних біологічних активів, переведених до складу довгострокових біологічних активів, відображаються в обліку капітальних інвестицій (рахунок 155 «Придбання (вироснування) довгострокових біологічних активів»). Безоплатне отримання довгострокових біологічних активів відображається в обліку без застосування рахунку 15. Надходження довгострокових біологічних активів обов'язково має бути відображено у відповідному первинному документі.

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

дату за справедливою вартістю). У разі, коли з'являється можливість оцінити актив за справедливою вартістю, він переводиться з групи об'єктів, що обліковуються за первісною вартістю до об'єктів, які обліковуються за справедливою вартістю. Переоцінка довгострокових біологічних активів (дооцінка (уцінка) до справедливої вартості) має здійснюватись на кожен звітний період постійно діючою Комісією господарства з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

7. Організація і методика контролю достовірності облікового відображення біологічних активів повинна враховувати, що біологічні активи відносяться до особливої групи активів, які піддаються високому фактору ризику, зв'язаного з можливістю їхнього незаконного присвоєння (розкрадання). Присвоєння активів оцінюється як несумлінна протиправна діяльність, яка передбачає навмисні дії, зроблені однією чи декількома особами з числа представників власника і співробітників підприємства чи третіх осіб за допомогою незаконних дій (бездіяльності) для отримання незаконних вигод.

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

падежу тварин тощо), інформацією про витрату кормів (відомості обліку витрати кормів і т.д.).

Аналогічній перевірці підлягають операції з вибуття біологічних активів: продаж, забій, падіж. Здійснюючи перевірку, потрібно врахувати можливі порушення в зазначених операціях.

У процесі контролю варто перевірити правильність вартісної оцінки біологічних активів. Шляхом арифметичного перерахування слід перевірити віро-гідність розрахунків фактичної собівартості приплоду 1 ц врожаю, 1 ц приросту, 1 ц живої маси. Результати перерахування порівнюють з даними обліку. Одночасно необхідно прослідкувати правильність списання виявлених калькуляційних різниць.

На підставі первинних документів, реєстрів аналітичного й синтетичного обліку необхідно контролювати правильність кореспонденцій рахунків по обліку біологічних активів на підприємстві. Типове порушення – списання збитків від падежу тварин, що відбувся з вини відповідальних осіб, на витрати виробництва. Слід також перевірити точність перенесення інформації з облікових реєстрів у бухгалтерську звітність. Для цього дані реєстра аналітичного обліку біологічних активів зіставляються з записами в реєстрі синтетичного обліку й Головній книзі за рахунками 16 та 21, що порівнюються з даними бухгалтерського балансу за відповідними статтями і спеціалізованими формами звітності.

Маніпулювання оцінкою біологічних активів, що практично дозволяється нормативними документами України, дає можливість фальсифікувати фінансовий стан підприємства. Оскільки держава видає дотації виробникам сільськогосподарської продукції, але можна стверджувати, що це робиться не планово і безсистемно, це створює можливість неефективного використання коштів бюджету та їх розкрадання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні питання бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник / За ред. Фесенко Д.М. – Полтава, 2007. – 500с.
2. Алексюк Л. Формування фінансових результатів в умовах реформування системи бухгалтерського обліку / Л. Алексюк // Економіка, фінанси, право. – 2008. – № 1. – С. 4 – 5.
3. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. / Атамас П. Й. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440с.
4. Аудит в АПК: Навчальний посібник/ За ред. Бондар М.І. — К.: КНЕУ, 2003. – 188 с.
5. Бандур З. Л. Інформаційні облікові потоки управління витратами виробництва / З. Л. Бандур // Розвиток науки про бухгалтерський облік: збірник тез та текстів виступів на міжнародній науково-практичній конференції. – Житомир, – 2010. - С. 12-17.
6. Беседа О.Л. Особливості обліку біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах/ О.Л. Беседа// Економічний аналіз. – 2009. - №6. – С.74-78.
7. Біла Л. М. Формування в сільськогосподарських підприємствах звітної інформації / Л. М. Біла // Економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. 100 – 104.
8. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студ. екон. спец. вищих навч. закл. освіти / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 690 с.
9. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник / М. Т. Білуха, Дмитренко М. Г., Микитенко Т. В. – К., 2006. – 888 с.
10. Бондур Т.О. Оцінка біологічних активів та продукції рослинництва/ Т.О. Бондур// Економічний аналіз. – 2010. - №6. – С.52-67.
11. Бухгалтерський облік за журнальною формою рахівництва: навч. посібник / Гарасим П. М., Хомин П. Я. - Тернопіль: Астон, 2003. - 296 с.
12. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / За ред. Бутинець Т.А. – Житомир: «Рута», 2007. – 672с.

13. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах.: Навчальний посібник/ За ред.. Михайлова М. Г. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 472 с.

14. Васьков В.Н. Облік довгострокових біологічних активів рослинництва/ В.Н. Васьков// Облік і фінанси АПК. – 2009. - №2. – С.32-37.

15. Верига Ю. А. Бухгалтерська фінансова звітність підприємства: навч. посіб. / Верига Ю. А., Волошин А. М. Вид. - 2-ге, перероб. і доп. - К.: Комп'ютерпрес, 2008. - 472 с.

16. Гарасим П.М. Вплив аграрної реформи на формування інформаційного забезпечення системи управління підприємством /П.М. Гарасим/ Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 7 (25)- Ч1-Луцьк, 2010.- С.341-349.

17. Гнатюк А.А. Проблемні питання визначення справедливої вартості біологічних активів/ А.А. Гнатюк// Економічний аналіз. – 2010. - №6. – С.49-51.

18. Гнатюк А.А. Шляхи удосконалення документального оформлення операцій з необоротними матеріальними активами / А. А. Гнатюк//Облік і фінанси АПК. – 2011. - №3. – С.57-62.

19. Голов С. Ф. Класифікація витрат і методи калькулювання собівартості в управлінському обліку / С. Ф. Голов // Податкове планування. – 2006. - №2 (64). – С. 25 - 33.

20. Гончаренко Н. Проблеми та перспективи обліку біологічних активів в сільському господарстві/ Н. Гончаренко// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. - №3. – С.90-93.

21. Гончаренко Н.В. Облік довгострокових активів рослинництва: стан і напрямки удосконалення/Н.В. Гончаренко// Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2011. - №2. – С.202-207.

22. Господарський кодекс України №436 – IV від 16.01.03 зі змінами та доповненнями.

23. Грачова Р. Облік в сільському господарстві: біологічні активи / Грачова Р. // Дебет-Кредит. – 2006. - № 1-2. – С. 20 - 25.

24. Діяльність підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності 2009: [статистичний збірник / за редакцією І. М. Жука]. – К.: ДП “Інформаційно-аналітичне агентство”, 2010. – 326 с.
25. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт / Друри К.; пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 783 с.
26. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. – К. : Видавництво ТОВ «Юр – Агро-Веста», 2007. – 368 с.
27. Жук В.М. Методологічний супровід застосування П(С)БО30 «біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №3. - С. 28-37.
28. Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 N 291 зі змінами та доповненнями
29. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник / За ред. Бутинець Ф.Ф. – Житомир: «Рута», 2009. – 544с.
30. Іщенко Я. П. Розвиток методів обліку витрат відповідно до сучасних вимог управління / Я. П. Іщенко // Агроінком. – 2008. - №11 - 12. – С. 92 - 96. [Електронний ресурс] – Режим доступу до журн.: <http://www.iae.kiev.ua>.
31. Каспрук М.Я., Жидовська Н.М. Проблемні аспекти організації обліку довгострокових біологічних активів тваринництва/ М.Я. Каспрук, Н.М. Жидовська// Економічний аналіз. – 2010. - №6. – С.68-73.
32. Клименко О.П. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва/О.П. Клименко// Вісник ЖДТУ – 2011 № 1. – С.94-97.
33. Клименко О.П. Оцінка біологічних активів та її вплив на фінансові результати/О.П. Клименко// Вісник ЖДТУ – 2011 № 2. – С.105-110.
34. Кононенко І.В. Напрямки удосконалення стад молочного скотарства як довгострокового біологічного активу/І.В. Кононенко// Аграрний вісник Причорномор'я – 2011. - №58. – С.65-69.
35. Конституція України від 28 червня 1996 року зі змінами та доповненнями.

36. Кугай І. П. Особливості оцінки біологічних активів/І.П. Кугай// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2009. - №2. – С.90-93.
37. Кузьмович П.М. Особливості обліку багаторічних насаджень відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи»/ П.М. Кузьмович// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. - №1. – С.126-133.
38. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація/П.М. Кузьмович// Облік і фінанси АПК. – 2010. - №4. – С.32-37.
39. Лукава І.М. Організація обліку в рослинництві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи»/І.М. Лукава// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. - №1. – С.147-149.
40. Мервенецька В.Ф. Розкриття інформації про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності в бухгалтерському обліку та звітності/В.Ф. Мервенецька//// Облік і фінанси АПК. – 2010. - №2. – С.80-94.
41. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в с/г підприємствах зі змінами та доповненнями від 21.02.2008 р. №73
42. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18 травня 2001 р. N 132 зі змінами та доповненнями.
43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 41 «Сільське господарство» зі змінами та доповненнями.
44. Нападовська Л. В. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л. В. Нападовська, Добія за заг. ред. Нападовської Л. В. – К.: Київ. Нац. Торг.- екон. Ун-т, 2008. – 735 с. 484.
45. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / [за ред. В. М. Жука]. - К.: Видавництво ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. - 368 с.
46. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. – К. : Видавництво ТОВ «Юр – Агро-Веста», 2008. – 376 с.
47. Огійчук М.Ф. Проблеми застосування аналітичного обліку біологічних активів/ М.Ф. Огійчук// Облік і фінанси АПК. – 2009. - №1. – С.95-99.

48. Організація бухгалтерського обліку: Підручник / За ред. Бутинець Ф.Ф. – Житомир: «Рута», 2008. – 592с.

49. Остапчук О. В. Удосконалення обліку поточних біологічних активів рослинництва // Бухгалтерія в сільському господарстві.- 2010.- №10.- С. 15-20

50. Остапчук О.В. Відображення в обліку біологічних активів з генетично модифікованими організмами/ О.В. Остапчук// Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету – 2011.- №3. – С.9-18.

51. Панченко Л.О. Удосконалення первинного обліку біологічних активів у тваринництві/Л.О. Панченко// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. - №3. – С.81-89.

52. Піддубна А.О. Проблеми та перспективи обліку біологічних активів/ А.О. Піддубна// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2009. - №2. – С.81-89.

53. Писаченко Л.П. Поточні біологічні активи як об'єкт обліку та аналізу // Дев'ята Міжнародна науково-практична конференція «Сучасний соціокультурний простір 2012». – 2012. – С.25-30.

54. План Рахунків бухгалтерського обліку затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291 зі змінами та доповненнями.

55. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями.

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. N 790 зі змінами та доповненнями: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=0391>– 99.

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. N 181 зі змінами та доповненнями: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=0391](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=0391)

zakon.rada.gov.ua/.

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.99р. № 318 зі змінами та доповненнями: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.99р. № 318 зі змінами та доповненнями: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/>.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. N 817 зі змінами та доповненнями: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року №87: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999р. № 137: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.00р. № 92. зі змінами та доповненнями: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»

затверджене Наказом Мінфіну України від 31.03.99 р.№87 зі змінами та доповненнями: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

69. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"затверджено Наказ Міністерства фінансів 07.11.2003 N 617 зі змінами та доповненнями: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http:// zakon.rada.gov.ua/>.

70. Положення про порядок підготовки та подання підприємствами, установами, органами державної виконавчої влади та місцевого самоврядування обґрунтованої документації щодо виділення коштів на ліквідацію наслідків надзвичайних ситуацій із резервного фонду Кабінету Міністрів України (Додаток до розпорядження голови обласної державної адміністрації від 9.06. 1997 р. № 347).

71. Попко Є.Ю. Проблеми запровадження МСБО 41 "Сільське господарство" в облікову практику/Є.Ю. Попко// Облік і фінанси АПК. – 2010. - №4. – С.89-93.

72. Правдюк Н. Л., Іщенко Я. П. Розвиток методів обліку витрат відповідно до вимог управління виробництвом біопалива / Н. Л. Правдюк, Я. П. Іщенко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. – Вінниця, 2010. – Випуск 42. – Т.1. – С. 154 - 159.

73. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV зі змінами та доповненнями.

74. Про державну підтримку сільського господарства в Україні: ЗУ від 24.06.04 р. № 184.

75. Про затвердження типових форм первинного обліку:ЗУ від29.12.95 р

76. Про охорону праці: ЗУ від 14.10.92 р. № 2694 - XII

77. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657 – XII. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/.

78. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: інструкція від 30.11.99 №291 затв. наказом Міністерства фінансів України.

79. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних

рекомендацій щодо їх застосування: наказ міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. №390.

80. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.05.96, №193.

81. Скиба О.І. Облік довгострокових біологічних активів/О.І. Скиба//Економіка – 2010. - №1. – С.178-184.

82. Скипан О. П. Особливості організації обліку поточних біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК.- 2009.- №6.- С. 65-69.

83. Скипан О.П. Особливості організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах/О.П. Скипан// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. - №1. – С.106-110.

84. Слободянюк І.С. Проблемні питання оцінки біологічних активів в управлінні сільськогосподарським підприємством/І.С. Слободянюк// Облік і фінанси АПК. – 2010. - №4. – С.95-99.

85. Сук Л.К. Облік біологічних активів/Л.К.Сук//Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009.-№4. – С.47-52.

86. Сук Л.К. Облік реалізації довгострокових біологічних активів/Л.К. Сук// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. - №3. – С.73-80.

87. Хомовий С.М. Біологічні активи та П(С)БО 30 – основний зміст та нормативне забезпечення впровадження // [Ел. ресурс] - Режим доступу: 194.44.242.244/Portal/chem_biol/nvnau/2010_145/10hsm.pdf

88. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року N 435-IV із змінами і доповненнями

89. Шкуліпа Л.В. Порівняльний аналіз П(С)БО 30 "Біологічні активи" та МСБО 41 "Сільське господарство"/Л.В. Шкуліпа// Облік і фінанси АПК. – 2011. - №3. – С.89-95.

90. Яненко О.В. Актуальність обліку біологічних активів в Україні // Вісник ЖДТУ. – 2012. - №1. – С. 237-240.