

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ**

**Кафедра обліку і правового забезпечення
агропромислового виробництва**

Марущак Володимир Михайлович

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ
АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ**

Спеціальність 8.03050901 – «Облік і аудит»

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студент групи ОПЗм-51

Марущак В.М. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Гуменюк О.О. _____

**Дипломну роботу допущено
до захисту «__» _____ 2014 р.**

**Завідувач кафедри
к.е.н., доц. Бруханський Р.Ф. _____**

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	7
1.1. Визнання та оцінка біологічних активів згідно вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»	7
1.2. Особливості формування облікових категорій, пов'язаних з біологічними перетвореннями	13
1.3. Порівняння біологічних активів за нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» і МСФЗ 41 «Сільське господарство»	20
Висновки до розділу 1	29
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	30
2.1. Організаційно-методичні аспекти обліку довгострокових біологічних активів	30
2.2. Облік надходження довгострокових біологічних активів	36
2.3. Облік зміни вартості довгострокових біологічних активів	42
2.4. Облік вибуття довгострокових біологічних активів	48
Висновки до розділу 2	53
РОЗДІЛ 3. КОМПЛЕКСНИЙ КОНТРОЛЬ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	54
3.1. Контроль достовірності облікового відображення біологічних активів .	54
3.2. Інвентаризація довгострокових біологічних активів	58
3.3. Методичні прийоми аудиту біологічних активів	62
Висновки до розділу 3	66
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	67
Висновки до розділу 4	72
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	73
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	80

ВСТУП

Актуальність теми. Враховуючи прагнення України вступити до Європейського Союзу виникає необхідність гармонізації системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності України у відповідності з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Протягом останніх років вносяться зміни до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які поєднують у собі особливості національної системи бухгалтерського обліку з положеннями Міжнародних стандартів. З прийняттям 1 січня 2003 року Міжнародного стандарту з бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» Міністерством фінансів України 18 листопада 2005 року було затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», проте в дію він був введений тільки з 1 січня 2007 року і є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності. Також були розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів затверджені Наказом Міністерства фінансів від 29.12.2006 року № 1315 для роз'яснення порядку застосування положень стандарту.

Таким чином, термін «біологічний актив» в Україні введено у листопаді 2005 року з розробкою проекту Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». До цього в практиці бухгалтерського обліку про біологічні активи взагалі не згадувалося, відсутнє це поняття і в словниках.

Питання обліку біологічних активів досліджували провідні вчені України, але проблема визначення поняття та складу біологічних активів на сьогодні залишається невирішеною.

Перед затвердженням стандарту та час до його впровадження відбувалась гостра полеміка, обговорення доцільності і необхідності прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи». Дослідженнями в даній сфері займаються Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Л.К. Сук, В.М. Жук, М.Ф. Огійчук та інші. Попереднє обговорення проекту стандарту внесло корективи і усунуло багато суперечностей, але після

впровадження в практичній діяльності бухгалтери-практики підприємств, що здійснюють сільськогосподарську діяльність, зустрілись з неточностями, питаннями. Зауважимо, що навіть на міжнародному рівні, немає єдиної думки щодо визначення категорійного поняття «біологічний актив», а також у положеннях Міжнародного стандарту 41 «Сільське господарство» немає чітких роз'яснень з наступних питань: по-перше, чи належить актив підприємству; по-друге, чи є актив елементом власності; по-третє, чи буде актив використаний в господарській діяльності; по-четверте, чи упевнене підприємство в отриманні вигоди при використанні активу тощо.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення і критичний аналіз основних суперечливих моментів та неточностей, які виникли під час застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» в практичній діяльності.

Для реалізації поставленої мети передбачено вирішення таких завдань:

- 1) уточнити критерії визнання та оцінки біологічних активів згідно вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»;
- 2) дослідити особливості формування облікових категорій, пов'язаних з біологічними перетвореннями;
- 3) порівняти визначення біологічних активів за нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» і МСБО 41 «Сільське господарство»;
- 4) дослідити організаційно-методичні аспекти обліку довгострокових біологічних активів;
- 5) дослідити специфіку обліку зміни вартості довгострокових біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах;
- 6) уточнити елементи контролю достовірності облікового відображення біологічних активів;
- 7) оптимізувати методичні прийоми аудиту біологічних активів.

Об'єктом дослідження обрано Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Агролан» с. Темногайці Шумського району Тернопільської області.

Предметом дослідження є комплекс методологічних та організаційних аспектів обліку довгострокових біологічних активів з метою створення обліково-аналітичної системи, адекватної внутрішньогосподарським та стратегічним вимогам управління.

Методи дослідження. Теоретичною і методологічною основою дослідження є положення діалектичного методу пізнання економічних явищ і категорій. В процесі дослідження вивчалися праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії та методології бухгалтерського обліку, менеджменту, матеріали наукових конференцій та семінарів, Міжнародні стандарти та національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, законодавчі і нормативні акти, що регулюють бухгалтерський облік. При вивченні окремих питань застосовувались економічні методи: на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження – індуктивний; у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний, а також методи аналізу і синтезу для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі. Вивчаючи сучасний стан обліку довгострокових біологічних активів з метою покращення обліково-аналітичного забезпечення управління застосовувались наступні методи: деталізація, групування, узагальнення, а також власне спостереження.

Наукова новизна одержаних результатів. Новизна наукових результатів дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні особливостей облікових категорій довгострокових біологічних активів в розрізі теоретико-методологічних та організаційних засад формування системи обліку ресурсів, пов'язаних, зокрема: з оцінкою біологічних активів; визначенням справедливої вартості біологічних активів; обґрунтуванням витрат, пов'язаних з перетвореннями біологічних активів; модернізацією системи контролю біологічних активів і т.д. Комплекс пропонованих заходів є реальним шляхом підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення оперативного управління.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що використання на практиці розроблених пропозицій і рекомендацій удосконалюють організаційні та методологічні основи побудови системи бухгалтерського

обліку довгострокових біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах. Практичне значення підтверджується довідкою встановленого зразка.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дослідження доповідались на Студентській науковій конференції в рамках Днів науки Тернопільського національного економічного університету (9 квітня 2014 року).

РОЗДІЛ 1

НОРМАТИВНО-ПРАВОВА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ

ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1.1. Визнання та оцінка біологічних активів згідно вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»

Типові критерії методології формування у системі бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про отримані у процесі їхніх біологічних перетворень додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності підприємства регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 790 від 18 листопада 2005 року (із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України № 1176 від 11.12.2006 року, № 372 від 18.03.2011 року, № 1591 від 09.12.2011 року) [52].

Вимоги вказаного П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачають необхідність застосування його норм стосовно всіх підприємствам, організацій та інших юридичних осіб України всіх форм власності (за виключенням бюджетних установ, банків і підприємств, яким передбачено складати фінансову звітність відповідно до законодавства за міжнародними стандартами фінансової звітності) стосовно сільгоспдіяльності. При цьому вимоги П(С)БО 30 не поширюється на: 1) сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її сервісного визнання; 2) продукти переробки сільгосппродукції; 3) біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

Згідно пункту 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: 1) біологічний актив – це тварини або ж рослини, які здатні давати у процесі біологічних перетворень сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи та приносити у інший спосіб економічну вигоду; 2) біологічним перетворенням є процес якісної і кількісної зміни біологічних активів; 3) витрати на місці продажу є пов'язаними із реалізацією на ак-

тивному ринку сільськогосподарської продукції та біологічних активів (комісійні винагороди продавцям і брокерам, непрямі податки, сплачені при збуті цих активів чи продукції; 4) група біологічних активів є сукупністю подібних за призначенням, умовами і характеристиками вирощування рослин чи тварин; 5) довгостроковими біологічними активами визнаються всі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами; 6) поточними біологічними активами є біологічні активи, здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити у інший спосіб економічну вигоду протягом періоду до 12 місяців, а також тварини на вирощуванні й відгодівлі; 7) додатковими біологічними активами є біологічні активи, одержані у процесі біологічних перетворень; 8) сільськогосподарською продукцією є актив, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання, який одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу; 9) сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільгосппродукції та/або додаткових біологічних активів [52].

Внутрішня структурна ієрархія біологічних активів і сільгосппродукції, визначена вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» наведена у таблиці 1.1.

Біологічний актив та/або сільгосппродукція прийнято визнавати активом за умови існування імовірності отримання підприємством у майбутньому економічної вигоди, пов'язаної з їхнім використанням, і достовірного визначення їхньої вартості. Об'єктом бухобліку прийнято вважати окремий вид чи групу біологічних активів. Придбаний або одержаний біологічний актив треба зараховувати баланс підприємства за первісною вартістю, визначеною у відповідності норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [47] або Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [48].

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» первісна вартість біологічних активів, одержаних без плати, дорівнює їхній справедливій вартості з врахуванням витрат, пов'язаних безпосередньо із їхнім доведенням до стану, придатного до використання з запланованою метою.

Таблиця 1.1

Структура біологічних активів і сільськогосподарської продукції, передбачена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»

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

На практиці первісну вартість біологічного активу, одержаного у якості внеску до статутного капіталу підприємства, визнають погоджену засновниками або учасниками підприємства їхню справедливу вартість але з врахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з доведенням до стану, придатного для використання із попередньо зафіксованими цілями.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» пропонує основні визначення, пов'язані з обліком біологічних активів.

Таблиця 1.2

Трактування термінів, передбачених Положенням (стандартом)
бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [52]

№	Термін	Трактування терміну
1	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
2	Біологічні перетворення	Процес якісних і кількісних змін біологічних активів
3	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
4	Група біологічних активів	Сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин
5	Довгострокові біологічні активи	Біологічні активи, які не є поточними біологічними активами
6	Додаткові біологічні активи	Біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень

Продовження таблиці 1.2

7	Поточні біологічні активи	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
8	Сільськогосподарська продукція	Актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання
9	Сільськогосподарська діяльність	Процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів

Додаткові ж біологічні активи за умов первісного визнання необхідно оцінювати за справедливою вартістю, але зменшеною на обсяг очікуваних витрат у місці реалізації або ж по виробничій собівартості у відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». При цьому первісне визнання додаткових біологічних активів повинно відображатись у тому ж звітному періоді, і якому вони були відокремленими від біологічного активу.

На дату проміжного і річного балансу біологічні активи відображаються за справедливою вартістю, але зменшеною на обсяг очікуваних витрат у місці їхнього продажу, окрім ситуацій, які передбачені пунктом 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [52].

Біологічні активи (довгострокові), справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити є неможливим або якщо сільськогосподарське підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням суми їхнього зносу і втрат від зменшення корисності. Оцінка і амортизація цих довгострокових біологічних активів здійснюватиметься згідно до положень (стандартів) бухобліку:

7 «Основні засоби» [47];

28 «Зменшення корисності активів» [51].

Біологічні активи (поточні та додаткові), справедливої вартості яких на дату балансу достовірно визначити не є можливим або у ситуації, якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватись і відображатись за первісною вартістю, окрім поточних біологічних активів рослинництва, які слід визнавати і відображати в обліку як незавершене виробництво. Оцінку цих поточних біологічних активів необхідно проводити у відповідності з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [48].

Біологічні активи, якщо їх справедливу вартість на дату балансу неможливо достовірно встановити, необхідно оцінювати за первісною вартістю, але відносити до періоду, в якому їхню справедливу вартість визначити можливо.

Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, яка зменшена на очікувані витрати у місцях реалізації чи в межах виробничої собівартості згідно вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [50].

Первісне визнання сільгосппродукції відображається у тому ж звітному періоді, в якому вона була відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [48].

Процедура визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію. Оцінку сільськогосподарської продукції за договірними цінами можна допускати тільки за обтяжливими контрактами. За відсутності ж активного ринку визначення цієї справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції необхідно проводити за:

- 1) ринковою ціною останньої операції з цими активами (при умові відсутності суттєвих негативних тенденцій у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому працює підприємство);
- 2) ринковою ціною на подібні активи, які скориговані з врахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;
- 3) іншими додатковими показниками, що характеризують рівні цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Якщо інформація про ринкові ціни на біологічні активи відсутня, справедливу вартість визначають за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, яка обчислена відповідно до пп. 11-14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів».

У випадку, якщо біологічні активи рослинного походження на активному ринку оцінюють з врахуванням вартості землі і капітальних витрат на її поліпшення, оцінку цих біологічних активів треба здійснювати за вирахуванням справедливої вартості і власне землі, і капітальних витрат на поліпшення землі.

1.2. Особливості формування облікових категорій, пов'язаних з біологічними перетвореннями

Згідно П(С)БО обліку 30 «Біологічні активи» перелік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів, передбачено визнавати витратами основної діяльності підприємства.

Облік таких витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [50].

Доходи від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передба-

ченому пунктами 9 і 12 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями.

Згідно пункту 18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» зазначені доходи (витрати) включаються до складу інших операційних доходів (витрат).

Фінансовий результат від основної діяльності складається з:

- 1) фінансового результату від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільгосппродукції;
- 2) фінансового результату від реалізації запасів – біологічних активів та сільгосппродукції, оцінка яких здійснена за справедливою вартістю за мінусом вирахування очікуваних витрат у місцях збуту.
- 3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснена за справедливою вартістю за вирахуванням витрат у місцях реалізації.

Доходи від реалізації запасів – біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за мінусом вирахування очікуваних витрат у місцях збуту, регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».

При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат).

Сума дооцінки та уцінки на дату балансу балансової вартості довгострокових біологічних активів, які оцінюються відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) 30, а також фінансовий результат від вибуття таких довгострокових біологічних активів визначається і відображається у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [47].

Цільове фінансування, пов'язане із сільськогосподарською діяльністю, визнається доходом у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».

Суттєві особливості виникають при розкритті інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності. Основними моментами при цьому виступають наступні:

Вартість біологічних активів у балансі відображається окремими статтями, у примітках до фінансової звітності біологічні активи наводяться за такими групами:

1. Довгострокові біологічні активи:

- 1.1. Робоча худоба;
- 1.2. Продуктивна худоба;
- 1.3. Багаторічні насадження;
- 1.4. Інші довгострокові біологічні активи;

2. Поточні біологічні активи:

- 2.1. Тварини на вирощуванні та відгодівлі;
- 2.2. Біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі);
- 2.3. Інші поточні біологічні активи.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- 1) вартість кожної групи біологічних активів на початок і кінець звітного року;
- 2) обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період у натуральних вимірниках та за вартістю, обчисленою при первісному визнанні;
- 3) методи та суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції та кожної групи біологічних активів;
- 4) суму укладених договорів на придбання у майбутньому біологічних активів;

- 5) наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу.

Фінансовий результат за звітний рік від сільськогосподарської діяльності наводиться за такими показниками:

- 1) дохід (витрати) від первісного визнання одержаної сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів за кожною групою біологічних активів;
- 2) витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, за кожною групою біологічних активів;
- 3) фінансовий результат (прибуток, збиток) від первісного визнання фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів;
- 4) фінансовий результат (прибуток, збиток) від зміни справедливої вартості біологічних активів.

Інформація про зміни балансової вартості груп біологічних активів, що оцінювалися у звітному році за справедливою вартістю, наводиться за такими показниками:

- 1) залишок біологічних активів на початок звітного року;
- 2) дохід (витрати) від змін справедливої вартості (за вирахуванням попередньо оцінених витрат на місці продажу) за звітний рік;
- 3) придбання біологічних активів за звітний рік;
- 4) реалізація біологічних активів за звітний рік;
- 5) залишок біологічних активів на кінець звітного року;
- 6) інші зміни.

Про біологічні активи, оцінка яких на дату балансу здійснювалася згідно з пунктом 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», наводиться у розрізі груп біологічних активів така інформація:

- 1) причини неможливості достовірно визначити справедливую вартість;
- 2) метод нарахування амортизації;

- 3) первісна вартість та сума зносу (разом з накопиченою сумою втрат від зменшення корисності) на початок і кінець звітного року;
- 4) сума втрат від зменшення корисності за звітний рік;
- 5) сума вигод від відновлення корисності за звітний рік;
- 6) сума нарахованої за звітний рік амортизації;
- 7) прибуток (збиток), визнаний при вибутті таких біологічних активів.

При застосуванні протягом звітного року справедливої вартості біологічних активів, які раніше оцінені згідно з пунктом 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», наводиться така інформація:

- 1) склад біологічних активів;
- 2) обґрунтування достовірності визначення справедливої вартості;
- 3) вплив зміни оцінки на фінансові результати.

Інформація про цільове фінансування, пов'язане з сільськогосподарською діяльністю, наводиться за такими показниками:

- 1) призначення та сума цільового фінансування, визнаного доходом у звітному році;
- 2) невиконані умови одержання цільового фінансування, непередбачені події, що вплинули на зменшення суми цільового фінансування, та сума зменшення у зв'язку з цим цільового фінансування у звітному році.

1.3. Порівняння біологічних активів за нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» і МСФЗ 41 «Сільське господарство»

Категорію «біологічний актив» в нашій країні зародився в листопаді 2005 року у зв'язку з введенням проекту П(С)БО 30 «Біологічні активи». До цього часу про біологічні активи у практиці бухгалтерського обліку взагалі не згадували; це поняття відсутнє і в словниках. Проблеми обліку біологічних активів, а, отже, і визначення понять, досліджували В.М. Жук, М.Я. Дем'яненко, П.Л. Сук, Л.К. Сук та інші науковці, однак питання щодо визначення поняття і складу біологічних активів на сьогодні залишається дискусійним і невирішеним.

До основних нормативних актів, які визначають порядок обліку надходження та вибуття біологічних активів рослинництва можна віднести Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» та Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство».

Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи»: 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 [52].

У Міжнародному стандарті фінансової звітності 41 «Сільське господарство» і в довіднику з роз'яснення вказаного стандарту біологічний актив визначений як жива тварина і рослина [34].

Принагідно зауважимо, що навіть у міжнародному вимірі, не існує єдиної думки стосовно визначення дефініції «біологічний актив», а також у згаданих положеннях Міжнародного стандарту фінансової звітності 41 «Сільське господарство» немає роз'яснень з таких питань:

- 1) чи належить актив суб'єкту діяльності;
- 2) чи є актив елементом власності;
- 3) чи актив буде використовуватись у господарській діяльності;
- 4) чи впевнене підприємство у отриманні вигоди при використанні активу.

Аналіз цього питання дозволяє встановити наступне:

1) за Міжнародним стандартом фінансової звітності 41 «Сільське господарство» визначення дефініції біологічного активу сформовано без взаємозв'язку із визначенням активу в цілому, тобто зігноровано принцип прояву приватності загалом в пізнанні матерії;

2) відсутні специфічні риси, властиві активу в цілому;

3) не враховано причинно-наслідковий зв'язок щодо результату яких минулих процесів є актив;

4) згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 біологічний актив представляється результатом отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, які пов'язані з використанням біологічного активу, і їх вартість може бути визначена з достовірною ймовірністю.

Для правильного вирішення даної проблеми, доцільно приймати до уваги визначення активу в цілому та процеси, які породжують біологічний актив.

Згідно з визначенням, наведеним у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», біологічним активом вважається своєрідне «явище життя», за яким живі організми (тварини, рослини), здатні до біологічної трансформації, можуть забезпечувати і процес виробництва нових неживих продуктів (приміром, корови забезпечують отримання молока), і процес відтворення нових живих тварин (приміром, корови народжують приплід – телят). Також з часом ті ж біологічні активи можуть покращувати власні якісні характеристики (ріст рослин, приплід тварин і т.д.), або погіршувати (сад старіє, втрачає продуктивність, тварини зменшують вагу і т.д.).

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» задеклароване таке визначення: активами є ресурси, які контролюються підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [38].

М. Метьюс і М. Перера, досліджуючи багатоаспектні формулювання визначення дефініції активів на підставі притаманних властивостей біологічних активів, відзначають, що ряд авторів розглядає актив як:

- 1) формальне джерело майбутніх доходів;
- 2) будь-який дохід у майбутньому;
- 3) обсяг прибутку (його потенціалу);
- 4) економічний ресурс, який приносить дохід;
- 5) майбутня економічні вигоди;
- 6) вимірні вірогідні майбутні економічні вигоди;
- 7) майбутні економічні вигоди [43, с.232].

Визначення активів у якості майбутніх економічних вигод, на наше переконання, є неправильним, тому що: 1) актив асоціюється з поняттям «дохід», хоча й підлягає визнанню у майбутньому; 2) актив доцільно розглядати в якості первинного, а результати його використання (майбутні доходи чи економічні вигоди) – в якості вторинного. Актив, на нашу думку, є носієм доходів, хоча й потенційних, але не самими доходами; 3) в активів та доходів різні параметри визнання, вони співпадають часі і не виконують вимог принципів періодичності та відповідності; до того ж, якщо вартість активів признають в момент включення до складу майна підприємства, то вже очікувані доходи повинні визнаватися у відповідній частці за кожен звітний період протягом всього терміну використання на підставі принципу обачності; 4) у потенційних доходів і активів не співпадають абсолютні величини на момент визнання. Активи вимірюються за первинною вартістю, а от доходи вже за справедливою ринковою, причому з вирахуванням торгових знижок і зменшення цін, і то, тільки у розмірі врахованих у звітному періоді.

Найбільш раціональним ми вважаємо таке твердження: активом є джерело доходів (майбутніх) і будь-який економічний ресурс, що здатен приносити дохід. Проте визначення не володіє абсолютним характером, оскільки не відноситься до усіх активів, що формують обсяг майнових елементів підприємства, воно лише характеризує ті активи, які прямо чи опосередковано беруть участь у проведенні діяльності. Таким чином, розглянуті нами визначення сформульовані з огляду т.зв. чинника виробництва, слід визнати, що не всі активи є ресурсами (дебіторська заборгованість, незавершене виробництво і т.д.).

Принагідно зауважимо, що в основу визначення біологічного активу за Міжнародним стандартом фінансової звітності 41 «Сільське господарство» і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» не констатується чітко поняття «актив», що розглядається як загальна сукупність елементів майна, що включають безліч однорідних груп активів, зокрема біологічних.

Якби визначення терміну «біологічний актив» сформулювати на основі дефініції активу в цілому, як часткового прояву загального, то тоді спочатку слід би було формулювати визначення активу в цілому, яке, можна трактувати – актив – є майновим елементом, результатом минулих фактів і / або подій, який проявляється у певній формі, його ідентифікує і контролює підприємство, відчужує і вимірює у вартісному вираженні. Загальними характерними рисами для всіх активів можна визнати: 1) ідентифікованість; 2) контрольованість зі сторони підприємства; 3) вимір у грошовому еквіваленті.

Категорію біологічних активів можна розглядати і в якості результату минулих господарських подій. Однак за змістом і походженням ці господарські події суттєво відрізняються від господарських подій, тобто дій, властивих нематеріальним, матеріальним, фінансовим активам.

У аграрному секторі живі організми можуть створюватись тільки у результаті здійснення господарських подій, якими є біологічні процеси. Вказані процеси визнаємо базовою характерною рисою біологічних активів.

Біологічний процес варто розглядати в якості кількісних і якісних змін (або трансформацій) біологічних активів: у результаті одні біологічні активи відрізняються від інших як додаткові: приміром, у тварин – приріст живої маси, у рослин – розмноження через насіння; у риб – розмноження через ікру, у свійської птиці – яйця і т.д. Біологічні активи не можуть бути створені в результаті минулих подій, адже під впливом подій вони гинуть, оскільки подія є незвичайним, надзвичайним явищем, що не може створити біологічний актив.

Біологічні активи варто розглядати як ресурс, що генерує майбутні економічні вигоди, приміром, при реалізації продукції чи додаткових активів.

Виділимо 2 варіанти поняття «Біологічний актив»:

- 1) системний (так званий «філософський»);
- 2) несистемний (так званий «видовий»).

За першим варіантом потрібне поняття «Біологічний актив», яке б відображало характерні риси та особливості активу в якості чинника виробництва (тобто ресурсу), а це значить, що риси, загальні для усіх активів, не повинні повторюватись у визначенні активу – чинника виробництва. В свою чергу характерні особливості, які властиві активу як чиннику виробництва, не повинні взагалі повторюватись у визначенні біологічного активу. Цей підхід припускає факт наявності цілісних, науковообґрунтованих систем визначень активів. Але доводиться стверджувати, що подібної системи не існує, вона повинна бути сформована на основі дотримання діалектичних прийомів пізнання матерії, зокрема причинно-наслідкових зв'язків і прояву часткового в загальному. При цьому, завданням бачимо формулювання категорії активу в цілому. Таку систему визначень активів із властивими їхніми характерними рисами можна об'єднати у формі таблиці 1.3 [43, с.233-234].

Біологічні активи є живими організмами, які матеріалізуються у певній формі – це ще одна особливість, властива біологічним активам. Основним призначенням активу є генерування економічних вигод, воно є загальним для усіх активів, які розглядаємо в якості чинника виробництва (тобто економічного ресурсу). Якщо ж вимога «отримання економічних вигод» буде включена лише до складу визначення активів, які розглядаються в якості факторів виробництва (ресурсів), то критерієм визнання буде те, що вартість активу може визначатись з великою достовірністю. В результаті можна сказати, що актив (тобто ресурс) конкретної форми (чи грошової, чи негрошової), який виник у результаті минулих господарських подій і / або біологічних процесів, генерує економічну вигоду, може бути використаний у господарському житті підприємства, відчуватись або передаватись іншим особам з метою одержання вказаної вигоди. У цьому трактуванні категорії активу як результат минулих подій виключено. Подія розглядається як надзвичайне явище.

Системний підхід до визначення категорії «активи»

Трактування активу	Характерні особливості активу
Майновий елемент	<ul style="list-style-type: none"> – результат минулих фактів; – ідентифікований; – контрольований підприємством; – виміряний в грошовому вираженні; – достовірне визначення вартості.
Фактор виробництва	<ul style="list-style-type: none"> – актив розглядається як ресурс; – вияв в грошовій чи не грошовій формі; – ресурс, генеруючий економічні вигоди; – результат минулих господарських чинників і / або біологічних процесів; – достовірно отримана економічна вигода; може використовуватись у господарській діяльності підприємства або ж передаватись іншим суб'єктам у оренду.
Біологічний актив	<ul style="list-style-type: none"> – актив реального виміру (тварини або рослини); – створений в результаті минулих біологічних процесів (змін або трансформацій); – отримання економічних вигод у вигляді сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів і / або надання послуг, грошових коштів, інших активів; – підприємство самостійно здійснює управління цим біологічним активом або процесом його формальних біологічних перетворень та контролює його використання.

Логічним вважаємо залишити у складі цього визначення вираз «створення активів у результаті минулих господарських або біологічних процесів», оскільки насправді одні активи (приміром, небіологічні) створюються в результаті господарських фактів – дія, інші (біологічні) – внаслідок біологічних змін.

Перехід від попереднього трактування активу, як фактору виробництва (ресурс), до наступного визначення біологічних активів, вимагає перерахувати характерну для них специфіку. Основою визначення біологічних активів варто розглядати не ресурс як загальний для всіх активів як факторів виробництва, а власне живий організм (тобто тварину чи рослину). Відповідно господарський факт – це дія як причина походження наслідку небіологічних активів у визначенні біологічних активів необхідно виключити [43, с. 234].

Отримання економічних вигод є характерною особливістю, властивою усім активам, що розглядаються як фактор виробництва, у т. ч. й біологічним.

Однак, з метою підкреслення форми економічних вигод, які властиві біологічним активам, відмінних від форм вказаної вигоди для небіологічних активів, необхідно цю характеристику включити у визначення. З урахуванням викладеного біологічний актив є активом у формі тварин чи рослин, створеним у результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічну вигоду у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів чи інших активів.

У сформульованому нами визначенні «актив»:

- 1) формує економічні вигоди;
- 2) може використовуватись підприємством або передаватись у використання іншим підприємствам (в оренду);
- 3) означає економічний ресурс в якості фактора виробництва;
- 4) може відчужуватись будь-яким чином: обмінюватись, продаватись, інвестуватись у рахунок внесків до статутного капіталу інших підприємств, передаватись без плати тощо).

Вказані характерні риси та особливості містять поняття «Актив як фактор виробництва» і не підлягають повторенню у визначенні біологічного активу.

Другий підхід (тобто несистемний) вимагає включати у визначення категорії «біологічний актив» всі характерні особливості активу взагалі й активу в якості чинника виробництва:

- 1) яка тварина або рослина;
- 2) контроль тварини або рослини підприємством;
- 3) чи є актив майновим елементом підприємства.

Для правильного вирішення даного питання у ситуації фінансової оренди, доцільно керуватись мірилом «пріоритету змісту над формою». Більше того, на наше переконання, такий принцип у випадку передачі активу іншому підприємству, визначатиме: 1) наявність контролю з боку власника; 2) відношення тварини чи рослини до господарської діяльності підприємства. Якщо тварина чи рослина не контролюється, то це означатиме, що вона юридично не бере участі у виробничій діяльності підприємства, не сприяючи отримання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів і не надаючи послуг, отже, і не приносячи економічних вигод. Відповідно тварина чи рослина повинна приймати участь у виробничій діяльності підприємства та виконувати власне функцію ресурсу – чи ідентифіковано його, а у випадку необхідності відчужено: ідентифікація активів створюватиме передумови для її оцінки, і найголовніше те, що для визнання як окремого майнового елементу.

У Міжнародному стандарті фінансової звітності 41 «Сільське господарство» і Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» спостерігається ще один важливий аспект – у результаті сільськогосподарської діяльності, заснованої на змінах біологічних активів, отримують додаткові біологічні активи або сільськогосподарську продукцію. Дослідження змісту операцій і форм отримуваних результатів від використання біологічних активів, формує висновок, що власник тварин або рослин не завжди може отримувати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи (приміром, у разі передачі експлуатаційних активів у використання (зокрема, оренду) іншим особам їх власник згідно принципу переважання змісту над юридичною формою може отримати економічні вигоди у формі грошових коштів або інших активів.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» сільськогосподарську діяльність визначає як керовану зміну біологічних активів у додаткові біологічні активи або сільськогосподарську продукцію з метою реалізації. Із вказаного визначення випливає наступне – якщо діяльність, здійснювана на основі біологічних активів, то керовані і не керовані самі біологічні активи, а якщо вони керовані, то однозначно вони контролювані підприємством, отже, є майновими елементами підприємства.

У Міжнародному стандарті фінансової звітності 41 «Сільське господарство» контроль розглядається як законне розпорядження тваринами: їх таврування, відмітка при покупці, народженні, відбиранні від маток.

Таким чином, визначення біологічних активів за несистемним підходом можна сформулювати так: біологічні активи – це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контролювані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигод (сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, послуг, грошових коштів або інших активів), а їх вартість може бути достовірно визначена.

Сформоване визначення відображає характерні риси і особливості, які є властивими для активів в цілому, і активів, що розглядаються в якості фактора виробництва (ресурсу), і біологічних активів. Вважаємо, що це визначення має право на існування так само, як і перше. Друге визначення окреслює конкретний вид чи форму майнових елементів підприємства. В результаті за другим варіантом визначення однорідної групи активів передбачається повторення рис, ознак, властивостей загальних для інших груп активів. Однак, перевагу варто надати визначенню за системним (філософським) підходом.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Типові критерії методології формування у системі бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про отримані у процесі їхніх біологічних перетворень додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності підприємства регламентує П(С)БО 30 «Біологічні активи». Норми цього стандарту застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) щодо сільськогосподарської діяльності. При цьому вимоги П(С)БО 30 не поширюється на: 1) сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання; 2) продукти переробки сільськогосподарської продукції; 3) біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

2. Визначення активів у якості майбутніх економічних вигод, на наше переконання, є неправильним, тому що: 1) актив асоціюється з поняттям «дохід», хоча й підлягає визнанню у майбутньому; 2) актив доцільно розглядати в якості первинного, а результати його використання (майбутні доходи чи економічні вигоди) – в якості вторинного. Актив, на нашу думку, є носієм доходів, хоча й потенційних, але не самими доходами; 3) в активів та доходів різні параметри визнання, вони співпадають часі і не виконують вимог принципів періодичності та відповідності; до того ж, якщо вартість активів признають в момент включення до складу майна підприємства, то вже очікувані доходи повинні визнаватись у відповідній частці за кожен звітний період протягом всього терміну використання на підставі принципу обачності; 4) у потенційних доходів і активів не співпадають абсолютні величини на момент визнання. Активи вимірюються за первинною вартістю, а от доходи вже за справедливою ринковою, причому з вирахуванням торгових знижок і зменшення цін, і то, тільки у розмірі врахованих у звітному періоді.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Організаційно-методичні аспекти обліку довгострокових біологічних активів

Загальні параметри обліку довгострокових біологічних активів регламентовано П(С)БО 30 «Біологічні активи» [52] і Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 року № 73 [31].

Рекомендації з методології використання спеціальних форм первинних документів, призначених для обліку довгострокових та поточних біологічних активів у підприємствах сільського господарства України розроблені для забезпечення методичних основ формування в системі бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та одержані в процесі їхніх біологічних перетворень додаткові біологічні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємства та відповідно до наступних вимог:

1. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р., № 996-XIV;
2. Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315;
3. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73;
4. Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого нака-

- зом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (з врахуванням доповнень);
5. Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (з врахуванням доповнень);
 6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88;
 7. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 року № 790;
 8. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92;
 9. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246 (з врахуванням доповнень);
 10. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290 (з врахуванням доповнень);
 11. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 (з врахуванням доповнень).

Довгострокові біологічні активи міститимуть біологічні активи, здатні забезпечувати створення сільгосппродукції та/або додаткових біологічних активів чи у інший манер приносити економічну вигоду протягом періоду, не більшого за 12 місяців (операційний цикл, який не перевищує 1 року) та біологічні активи, створені за період, більшого за 12 місяців, за виключенням категорії «тварини на вирощуванні та відгодівлі».

Нормативно-методологічні параметри обліку і контролю
довгострокових біологічних активів

№	Елемент регламентації
1	«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» - Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV
2	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (з врахуванням змін і доповнень)
3	Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 року № 73 (з врахуванням змін і доповнень)
45	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315 (з врахуванням змін і доповнень)
6	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 (з врахуванням доповнень)
7	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (з врахуванням змін і доповнень)
8	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88 (з врахуванням змін і доповнень)
9	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 (з врахуванням змін і доповнень)

10	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246 (з врахуванням змін і доповнень)
11	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290 (з врахуванням змін і доповнень)
12	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 (з врахуванням змін і доповнень)
13	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 року № 790 (з врахуванням змін і доповнень)

Для обліку довгострокових біологічних активів у Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, 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. До рахунку 16 відкривають такі субрахунки:

- 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»;
- 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»;
- 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;
- 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю».

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.

Субрахунок 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» призначений для обліку наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, справедливу вартість яких визначити достовірно неможливо, унаслідок чого їхня оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» і 28 «Зменшення корисності активів».

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

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

Аналітичний облік доцільно проводити у розрізі видів довгострокових біологічних активів тваринництва: стадо овець, стадо великої рогатої худоби, стадо свиней.

Субрахунок 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» призначений для обліку наявності й руху довгострокових біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких визначити достовірно неможливо, унаслідок чого їхня оцінка проведена відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» й 28 «Зменшення корисності активів».

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

Субрахунок 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» призначений для обліку наявності й руху незрілих довгострокових біологічних активів за виключенням тварин, обліко-

ваних на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», які оцінені за справедливою вартістю, яка зменшується на очікувані витрати у місяцях реалізації.

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

Субрахунок 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю» призначений для обліку незрілих довгострокових біологічних активів (за виключенням тварин, облікованих на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»), справедливу вартість яких визначити достовірно не можливо, унаслідок чого їх оцінюють, виходячи з суми витрат, понесених на їхнє вирощування. Аналітичний облік доцільно проводити у розрізі видів цих незрілих довгострокових біологічних активів.

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

- 13 – відображення зносу довгострокових біологічних активів, які були в експлуатації;
- 15 – прийнято на баланс сформовані біологічні активи;
- 18 – повернення орендарем орендованих та умовах фінансового лізингу довгострокових біологічних активів;
- 37 – придбання через підзвітних осіб;
- 40 – придбання як внесок до пайового капіталу;
- 42 – безоплатне одержання;
- 46 – прийняття від засновників (учасників) як внесок до статутного капіталу;
- 53 – прийняття у фінансову оренду;
- 71 – дохід, визнаний в результаті дооцінки до справедливої вартості;
- 74 – виявлені при інвентаризації не враховані довгострокові біологічні активи та ін.

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

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

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

18 – передача у фінансову оренду;

21 – переведення (вибракування) тварин основного стада;

41 – уцінка довгострокових біологічних активів;

94 – визнані втрати в результаті уцінки до справедливої вартості;

97 – списання залишкової вартості біологічних активів, що вибули (85 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8) та ін.

На перелік довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю нараховують амортизацію з застосуванням методів, що є аналогічними для основних засобів підприємства. Обсяг нарахованої амортизації відображають по дебету рахунків обліку витрат виробництва в кореспонденції з кредитом субрахунку обліку амортизації довгострокових біологічних активів, тобто: дебет рахунку 23 «Виробництво», кредит субрахунку 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

При переведенні довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю виникає різниця, яку списують на інші операційні доходи (витрати):

1. При перевищенні справедливої вартості – дебет субрахунків 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» і кредит субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

2. При зменшенні справедливої вартості – дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредит субрахунків 161 «Довгострокові біологічні активи

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



Рис. 2.1. Документообіг з обліку довгострокових біологічних активів

Сільськогосподарські підприємства синтетичний облік довгострокових біологічних активів ведуть у Журналі-ордері № 4А сг., а аналітичний – у Відомості № 4.2 сг.

Суми кредитових оборотів Журналу-ордера № 4А сг. в кінці місяця переносять у Головну книгу.

2.2. Облік надходження довгострокових біологічних активів

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 і продуктивної худоби);
- 3) безоплатне одержання від юридичних і фізичних осіб та одержання в якості внеску до статутного капіталу;
- 4) закладання (вирощування) багаторічних насаджень.

Вартість поточних біологічних активів, переведених до складу довгострокових біологічних активів, та витрати з придбання довгострокових біологічних активів, необхідно відображати в обліку капітальних інвестицій (рахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»). Безоплатне отримання довгострокових біологічних активів необхідно відображати без засування рахунку 15. Надходження довгострокових біологічних активів має бути відображено обов'язково у відповідних первинних документах:

- 1) Актах приймання-передачі основних засобів (внутрішнього переміщення) (ф. 03 СГ-1) – з метою облікового документального оформлення надходження придбаних чи без плати отриманих (у тому числі й у якості внеску до статутного капіталу підприємства) довгострокових біологічних активів (робочої, продуктивної худоби);
- 2) Актах приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію (ф. № ДБА-1) та Актах на приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень (ф. № 54а) – з метою оприбуткування багаторічних насаджень;
- 3) Актах на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. № ПБА9) – за умови переведення тварин, вирощених у підприємстві, до основного стада робочої і продуктивної худоби.

Акти треба складати на кожну тварину, придбану (одержану без плати тощо) підприємством або на кожен об'єкт багаторічних насаджень, що вводиться у експлуатацію, комісією, яку призначає керівник.

За умов безоплатного одержання об'єктів і введення багаторічних насаджень у експлуатацію поставатиме питання визначення справедливою вартості. Саме тому варто оформляти акти приймання-передачі основних засобів і приймання багаторічних насаджень та передачу їх у експлуатацію доручати цим постійно діючим комісіям по визначенню справедливої вартості сільськогосподарської продукції та біологічних активів.

З метою організації обліку, контролю і аналізу збереження довгострокових біологічних активів, для кожного об'єкта треба присвоїти інвентарний номер порядково-серійної системи. Виняток – це лише багаторічні насадження.

Зараховувати об'єкти до складу довгострокових біологічних активів треба записами у інвентарних картках обліку основних засобів (ф. № 03-б), інвентарних картках обліку основних засобів (для багаторічних насаджень) (№ 29).

Біологічні активи, які придбаваються за грошову оплату, необхідно оприбутковувати за первісною вартістю (витрати, фактично понесені підприємством для їх одержання), зокрема:

- 1) вартості придбання за мінусом знижок за договором з постачальником, непрямих податків, окрім ситуацій невідшкодування їх підприємству відповідно до чинного законодавства України;
- 2) ввізного мита;
- 3) транспортних витрат;
- 4) інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, придатному для використання.

Не треба включати до первісної вартості біологічних активів, а відносити до витрат періоду, в якому вони здійснені:

- 1) обсяг фінансових витрат (за мінусом фінансових витрат, включених до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»);
- 2) величину витрат з утримання відділів постачання й інших служб підприємства з аналогічними функціями діяльності;
- 3) суму курсових різниць, виниклих у ситуації здійснення розрахунків з закордонними постачальниками з рахунок одержаних біологічних активів;

- 4) витрати з придбання іноземної валюти для оплати заборгованості за придбані біологічні активи;
- 5) понаднормативні втрати, нестачі активів;
- 6) витрати на реалізацію;
- 7) обсяг адміністративних і аналогічних витрат, безпосередньо не пов'язаних з придбанням і доставкою біологічних активів і їхнім приведенням до стану, придатного для використання з запланованою метою.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат
на придбання довгострокових біологічних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Одержано короткострокову позику у банку на придбання продуктивної худоби	311	601	36000
Нараховано % за користування короткостроковою позикою	951	684	11800
Сплачено постачальнику за придбану худобу	631	311	36000
Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної	641	631	6000
Сплачено рахунок транспортній організації	685	311	1200
Відображено податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної	641	685	200
Оприбутковано придбану худобу	155	631	30000
Відображено витрати по доставці худоби в підприємство	155	685	1000
Зараховано до довгострокових біологічних активів придбану худобу, за результатом складено відповідний акт	163	155	31000

У таблиці 2.2 відображено виробничу ситуацію, за якої підприємство придбало 5 голів продуктивної худоби. Договірна вартість однієї голови склала 7200 грн.. На придбання худоби використано короткострокову позику банку, отриману обсягом 36000 грн. під 27 % річних. Витрати на транспортування худоби в господарство склали 1200 грн.

За результатами формування таблиці 2.2 можемо стверджувати, що вартість придбаної продуктивної худоби становить 31000 грн. (вартість однієї голови – 6200 грн.). До ціни придбаних довгострокових біологічний активів витрати зі сплати процентів за банківську позику не треба включати.

Первісна вартість біологічного активу, переведеного до складу довгострокових біологічних активів із складу поточних біологічних активів, складає його справедливу вартість, зменшену на обсяг очікуваних витрат у місяцях реалізації, визначену на дату такого переведення біологічного активу.

У таблиці 2.3 відображено виробничу ситуацію, за якої переведено групу нетелів в кількості 20 голів в основне стадо, про що оформлено Акт на переведення тварин з групи в групу. Вартість худоби становить 60000 грн.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій
з формування основного стада

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Переведено групу нетелів в основне стадо	155	211	60000
Зараховано худобу до складу довгострокових біологічних активів, оцінених за сервісною вартістю	163	155	60000

Обсяг первісної вартості без плати одержаних довгострокових біологічних активів повинна дорівнювати їх справедливій вартості з врахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з доведенням біологічних активів до стану, придатного для використання.

Додатковий капітал збільшиться на величину справедливої вартості без плати одержаних довгострокових біологічних активів.

Первісною вартістю біологічних активів, одержаних в якості внеску у статутний капітал підприємства, треба визнавати погоджену засновниками або учасниками підприємства їх справедливу вартість з врахуванням витрат, які є безпосередньо пов'язаними із доведенням їх до відповідного стану.

До капітальних інвестицій треба відносити витрати на доставку і інші види витрат, які є безпосередньо пов'язаними із доведенням без плати отриманих і одержаних в якості внеску у статутний капітал біологічних активів до відповідного стану, в якому вони є придатними для використання.

У таблиці 2.4 відображено виробничу ситуацію, за якої підприємством отримано в якості внеску до статутного капіталу від Засновника групу продуктивних корів в кількості п'яти голів. Частка засновника у статутному капіталі нашого підприємства становить 24000 грн.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій
з безоплатного отримання довгострокових біологічних активів
та отримання їх в якості внеску до статутного капіталу

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Внесок до статутного капіталу			
Відображено заборгованість засновника у статутний капітал на підставі засновницьких документів	46	40	24000
Від засновника одержано певні довгострокові біологічні активи (продуктивні тварини – 5 голів)	155	46	20000
На підставі податкової накладної відображено податковий кредит з ПДВ	641	46	4000

Обліковано витрати з доставки власним транспортом внесених у статутний капітал довгострокових біологічних активів	155	23	100
Одержану худобу зараховано до складу довгострокових біологічних активів	163	155	20100
Безоплатне отримання			
Відображено вартість без плати отриманих довгострокових біологічних активів (2 робочих коня)	163	424	8000
Обліковано витрати з доставки транспортом сторонньої організації внесених у статутний капітал довгострокових біологічних активів	155	631	600
До вартості без плати отриманих довгострокових біологічних активів зараховано транспортні витрати	163	155	600

Підприємство без плати отримало 2 робочих коня. Постійно діюча комісія по визначенню справедливої вартості сільськогосподарської продукції і біологічних активів визначила справедливу вартість коней сумою у 4000 грн. за голову.

Для доставки 2 коней замовлено спеціальний транспорт у підприємства – неплатника податку на додану вартість, доставку ж корів було проведено власним транспортом підприємства.

В результаті вартість продуктивної худоби, отриманої в якості внеску у статутний капітал становитиме 40200 грн., а вартість робочих коней, одержаних без плати складе 8600 грн.

Всупереч раніше чинному порядку обліку, витрати на закладку і вирощування багаторічних насаджень згідно норм П(С)БО 30 сформують вартість незрілих довгострокових біологічних активів, яка обліковуватиметься не на ра-

хунках капітальних вкладень (152), а у складі довгострокових біологічних активів (165,166). Незрілі ж довгострокові біологічні активи до досягнення ними продуктивного віку можна оцінювати за обсягом витрат, які потрачені на їхню закладку і вирощування.

У таблиці 2.5 відображено виробничу ситуацію, за якої у підприємстві вирішили закласти новий яблуневий сад. Для цього в плодорозсадника придбані саджанці нового сорту і проведені роботи по закладанню саду.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій
з вирощування довгострокових біологічних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Одержано від плодорозсадника саджанці яблунь	208	631	20000
Відображено податкових кредит з ПДВ на підставі податкової накладної	641	631	4000
Проведені витрати на підготовку ґрунту для закладки насаджень	155	203, 207, 661, 651	2100
Нараховано заробітну плату виробничих робітникам, зайнятим на закладці багаторічних насаджень	155	661	8500
Проведено нарахування на заробітну плату	155	651	1128,80
Використано саджанці на закладання саду	155	208	20000
Понесені інші витрати, пов'язані із закладанням багаторічних насаджень	155	22, 313, 372, 685	2420
Суму понесених витрат, пов'язаних із закладанням яблуневого саду, віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів	166	155	34148

На вартість незрілих біологічних активів а результатами розглянутої у прикладі господарської операції буде віднесено 34148 грн., це вартість витрат, здійснених на закладку нового яблуневого саду.

2.3. Облік зміни вартості довгострокових біологічних активів

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

- 1) у результаті їх переоцінки на звітну дату;
- 2) проведення невід'ємних поліпшень;
- 3) 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 кожну звітну дату постійно діючою Комісією господарства з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

У таблиці 2.6 відображено виробничу ситуацію, за якої Комісією з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції було проведено роботу з визначення справедливої вартості (виходячи з цін, що склались на відповідні біологічні активи на активному ринку на звітну дату) довгострокових біологічних активів, що надійшли у звітному періоді:

- 1) справедливу вартість однієї голови худоби продуктивного стада встановлено на рівні 3800 грн.
- 2) справедливу вартість однієї голови робочих коней визначено в сумі 1800 грн.

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій
зі зміни вартості довгострокових біологічних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Відображено результати переоцінки продуктивної худоби, що надійшла у звітному періоді			
Відображено суму дооцінки до справедливої вартості (3800,00 × 25 голів – 73600)	163	719	21400
Відображено результати переоцінки робочих коней, що надійшли у звітному періоді			
Відображено суму уцінки (1800,00 × 2 голови – 4300)	940	163	700

Таким чином, на рахунку з обліку довгострокових біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю (163) буде відображено справедливую вартість продуктивної худоби в сумі 95000 грн. та вартість робочих коней в сумі 3600 грн.

У таблиці 2.7 відображено виробничу ситуацію, за якої підприємством понесені витрати по поліпшенню багаторічних насаджень в сумі 12000 грн., з них 7500 грн. – по поліпшенню насаджень, що оцінені за первісною вартістю. Інші витрати (4500 грн.) понесені на поліпшення молодого яблуневого саду.

Таблиця 2.7

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат
на невід’ємні поліпшення багаторічних насаджень

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Відображені витрати на проведення невід’ємних поліпшень багаторічних насаджень, оцінених за первісною вартістю	155	661, 651, 203, 208 та інші	7500

Зараховано вартість витрат на поліпшення багаторічних насаджень до вартості довгострокових біологічних активів	162	155	7500
Відображені витрати на невід'ємні поліпшення молодих багаторічних насаджень, що оцінені за первісною вартістю	155	661, 651, 203, 208 та інші	4500
Зараховано вартість витрат на поліпшення багаторічних насаджень до вартості довгострокових біологічних активів	166	155	4500

Таким чином, в результаті проведення невід'ємних поліпшень багаторічних насаджень, вартість молодого яблуневого саду становитиме 38648,8 грн. (34148,8 + 4500).

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

Про зменшення корисності довгострокових біологічних активів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

- 1) зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось;
- 2) застаріння або фізичне пошкодження активу;
- 3) суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом;
- 4) інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалось.

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 «Зменшення корисності активів».

У таблиці 2.7 відображено виробничу ситуацію, за якої на підприємстві у результаті стихійного лиха (буревію) пошкоджено частину саду. Комісією оцінено пошкодження 10 % дерев на суму 30000 грн.

Крім того, на дату річного балансу встановлено відновлення корисності ягідника, раніше зменшеної на 1000 грн.

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій
зі зміни корисної вартості довгострокових біологічних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Відображено втрати від зменшення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю (пошкодженого саду)	975	134	30000
Відображено відновлення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю (після усунення причин попереднього зменшення корисності) (ягідник)	134	746	1000

Вартісне відображення довгострокового біологічного активу, справедливості якого неможливо визначити, підлягає нарахуванню амортизації. Об'єктом амортизації при цьому є їхня первісна вартість, яку зменшують на ліквідаційну вартість (деревина насаджень, шкури і м'ясо тварин та інше), за вирахуванням обсягу витрат, які пов'язані з їхньою реалізацією.

Сама процедура, пов'язана з нарахуванням амортизації повинна здійснюватись на протязі терміну корисного використання довгострокових біологічних активів, який підприємство встановлює 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.

Оскільки типова форма розрахунку амортизаційних відрахувань по довгострокових біологічних активах, що оцінені за первісною вартістю поки що не розроблена, то сільськогосподарські підприємства можуть використовувати регістри журнально-ордерної форми: Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (форма № 10.2.7 с.-г.).

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».

Типова кореспонденція рахунків по нарахуванню амортизації на вартість довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю, відображено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи

Зміст господарської операції	Кореспонденція	
	Дебет	Кредит
Нарахована амортизація (знос) на об'єкти довгострокових біологічних активів підприємства, які оцінюються за первісною вартістю	23	134

Списання суми нарахованого зносу при вибутті довгострокових біологічних активів або при їх переведенні з групи довгострокових біологічних активів, що оцінені за первісною вартістю до групи довгострокових біологічних активів, що оцінені за справедливою вартістю.	134	162,164
---	-----	---------

2.4. Облік вибуття довгострокових біологічних активів

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

- 1) продажу,
- 2) безоплатної передачі та передачі в якості внеску до статутного капіталу інших господарських товариств,
- 3) 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.

Сільськогосподарські підприємства використовують такі первинні документи по списанню довгострокових біологічних активів:

1. Акт на списання основних засобів (ф. № 03СГ-3) ;
2. Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вibraкування тварин) (ф. №ДБА 4);
3. Акт на списання багаторічних насаджень (ф. №ДБА 3).

У таблиці 2.10 відображено виробничу ситуацію, за якої підприємство реалізувало п'ять голів продуктивної худоби та яблуневий сад, який вирощений на ділянці землі, яку було орендовано у ВАТ «Промінь» і по закінченню строку оренди передано орендодавцю.

Балансова вартість худоби становила 7000 грн. за справедливою вартістю. Вартість продажу – 12000 грн. (в тому числі ПДВ).

Балансова вартість яблуневого саду становила 30000 грн. (за первісною вартістю), накопичена амортизація – 5000,00 грн. Вартість продажу – 24000 грн. (в тому числі ПДВ).

Операції з продажу зазначених об'єктів довгострокових біологічних активів відображаються наступними бухгалтерськими записами (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій
з реалізації довгострокових біологічних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Реалізовано довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю (продуктивна худоба):			
Списано собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю	901	163	7000
Відображено дохід від реалізації довгострокових біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю	377	701	12000
Відображено суму ПДВ	701	641	2000
Реалізовано довгострокові біологічна активи, які оцінені за первісною вартістю (яблуневий сад)			
Списано знос реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінювались за первісною вартістю	134	162	5000
Списано собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю	972	162	25000
Отримано дохід (виручку) від реалізації довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю	377	742	24000
Відображено суму ПДВ	742	641	4000

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

У таблиці 2.11 відображено виробничу ситуацію, за якої підприємство виступило засновником СТОВ «Волинь». Вартість його частки у статутному капіталі, згідно установчих документів СТОВ «Волинь», складає 25000 грн. Внесок передбачено здійснити у натуральній формі, а саме: продуктивною худобою, балансова (справедлива) вартість якої на дату передачі становила 15000 грн. Підприємство передало безоплатно СТОВ «Вересневе» продуктивну худобу (дві голови), яка оцінена за справедливою вартістю в сумі 7600 грн.

Таблиця 2.11

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій
з реалізації довгострокових біологічних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Передано в якості внеску до статутного капіталу СТОВ «Волинь»			
Списано вартість довгострокового біологічного активу, переданого в якості внеску до статутного капіталу	901	163	15000
Відображено інвестиції до статутного капіталу СТОВ «Волинь»	143	701	25000
Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	641	4166,67
Безоплатно передано продуктивну худобу СТОВ «Вересневе»			
Списано вартість безоплатно переданих довгострокових біологічних активів	949	163	7600
Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	949	641	1520

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).

У таблиці 2.12 відображено виробничу ситуацію, за якої на сільськогосподарському підприємстві прийнято рішення про ліквідацію сливового саду в наслідок значної втрати продуктивності через застарілість дерев.

Таблиця 2.12

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій
з ліквідації багаторічних насаджень та вибраковки тварин з основного стада

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Ліквідація довгострокових біологічних активів			
Ліквідовано довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю (розкорчовано сад):			
– на суму зносу	134	162	600
– на суму залишкової вартості	976	162	4400
Відображено доходи від ліквідації довгострокових біологічних активів (деревина)	209	746	2000
Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією довгострокових багаторічних насаджень	976	661,651	500
Вибраковка продуктивної худоби з основного стада			
Переведено тварини, що вибракувані з основного стада, на відгодівлю	213	163	8000

Даний об'єкт оцінено за первісною вартістю в сумі 5000 грн. (сума зносу – 600 грн.)

В результаті розкорчовки саду отримана деревина, яка була передана на склад та оцінена в суму 2000 грн. Крім того, прийнято рішення про переведення групи корів на відгодівлю внаслідок зменшення продуктивності. Тварини обліковувались за справедливою вартістю в сумі 8000 грн.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Загальні параметри обліку довгострокових біологічних активів регламентовано П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.

2. 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 (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. Надходження довгострокових біологічних активів обов'язково має бути відображено у відповідному первинному документі.

3. 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 кожну звітну дату постійно діючою Комісією господарства з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

РОЗДІЛ 3

КОМПЛЕКСНИЙ КОНТРОЛЬ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

3.1. Контроль достовірності облікового відображення 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, пере-

важно, 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'ясовує, 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 спи-

- сання 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 неминуче приводить до перекручувань даних бухгалтерського обліку і звітності.
 - б) санкціонування операцій з руху біологічних активів. Як правило, операції з руху біологічних активів санкцінуються керівником підприємства чи іншими уповноваженими посадовими особами. Якщо операції не санкцінуються чи санкцінуються 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 методичку 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.

3.2. Інвентаризація довгострокових біологічних активів

За умов проведення інвентаризації довгострокових біологічних активів необхідно використовувати Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, рекомендовані до застосування Міністерством аграрної політики України на основі листа від 04.12.2003 року № 37-27 / 14023.

Базовими завданнями інвентаризації довгострокових біологічних активів доцільно визнавати:

- 1) процедуру виявлення наявності довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва за фактом;
- 2) виявлення повністю чи частково непридатних до використання або застарілих активів, які не використовують (тварин, які підлягають вибраковці з основного стада; багаторічні насадження, частково пошкодженні і рівень продуктивності яких знижено, внаслідок чого вони повинні підлягати корчуванню чи посиленому догляду; незрілих довгострокових активів з доцільністю переведення до групи зрілих біологічних активів);
- 3) встановлення лишку або нестачі довгострокових біологічних активів шляхом порівняння фактичної наявності з даними бухгалтеру;
- 4) перевірка дотримання правил і умов утримання тварин основного стада і утримання й експлуатації багаторічних насаджень;
- 5) перевірка реальної вартості зарахованих на баланс довгострокових біологічних активів.

Проведення інвентаризації довгострокових біологічних активів є обов'язковим у наступних випадках:

- 1) 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 України;

- 2) заміні матеріально-відповідальних осіб – на день такого прийому-передачі документальних справ;
- 3) виявленні фактів псування цінностей, зловживань, крадіжок – негайно після встановлення цих фактів;
- 4) за вимогою суду або слідчих органів;
- 5) за результатами техногенної аварії, стихійного лиха чи пожежі – негайно після закінчення таких явищ;
- б) процедури передачі підприємств і їх структурних підрозділів – на дату такої передачі;
- 7) переоцінці майна підприємства;
- 8) ліквідації підприємства;
- 9) при зміні керівника підприємства;
- 10) колективній матеріальній відповідальності – проведення інвентаризації є обов'язковим у випадку ротації керівника колективу або ж вибуття з колективу більше половини його членів, а також за вимогою хоча б одного члена колективу підприємства;
- 11) напередодні складання річного звіту діяльності.

Особливістю є те, що інвентаризацію дорослих продуктивних тварин і робочої худоби рекомендовано проводити не рідше одного разу на квартал (1 квітня, 1 липня, 1 вересня) і перед формуванням річних звітів на 31 грудня звітного року, багаторічних насаджень – раз на рік перед складанням річної звітності, але не раніше 1 жовтня звітного року.

Результати інвентаризації необхідно оформляти відповідними інвентаризаційними описами, затвердженими підприємством.

Окремі описи треба складати за результатами інвентаризації багаторічних насаджень, ягідників, лісопосадок, виноградників, садів.

Насадження треба описувати у розрізі видів, ботанічних сортів з указанням конкретного року закладення чи посадки, займаної площі, кількості дерев (кущів), балансової вартості. Інвентаризаційна комісія заносить багаторічні насадження до інвентаризаційного опису багаторічних насаджень.

У інвентаризаційний опис розсадників за результатами інвентаризації плодово-ягідних розсадників проводять записують їх види, сорти та роки фактичної посадки.

В інвентаризаційні описи заносять результати інвентаризації продуктивної худоби основного стада, де зазначають: №, кличку, рік народження, породу, живу масу, вгодованість, початкову вартість. Велику рогату та робочу худобу, свиней (окремо кнурів і маток) та особливо цінні породи овець необхідно включати у описи відокремлено.

У таблиці 3.1 відображено ситуацію, коли комісією за результатами проведеної інвентаризації виявлено нестачу трьох продуктивних корів основного стада (загальна вага 800 кг), які облікувались за справедливою вартістю 20000 грн. і 1 робочого коня (ваг 400 кг), який облікувався за первісною вартістю 6000 грн., знос – 3120 грн.). Звинувачені у цій нестачі біологічних активів посадові особи встановлені через 31 день після виведення підсумків інвентаризації. Закупівельні ціни на момент відшкодування збитків становили:

- по великій рогатій худобі – 1500 грн. / ц живої ваги;
- по конях – 800 грн. / ц живої ваги.

Інвентаризаційною комісією виявлено снігозахисну лісосмугу площею 0,2 га, оцінену в 2000 грн.

Таблиця 3.1

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з ліквідації багаторічних насаджень та вибраковки тварин з основного стада

Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
В результаті інвентаризації виявлено нестачі довгострокових біологічних активів			
Виявлено нестачу довгострокових біологічних активів (продуктивних тварин), які оцінюються за справедливою вартістю	947	163	20000

Зараховано на позабалансовий рахунок балансова вартість списаних сум нестач до виявлення конкретних винуватців	072		20000
Виявлено нестачу довгострокових біологічних активів (коня), оцінених за первісною вартістю – на суму залишкової вартості	976	164	1440
– на суму зносу	134	164	1560
Зараховано на позабалансовий рахунок балансова вартість списаної суми нестачі до виявлення конкретних винуватців	072		1440
Встановлено особу, що винна у нестачі довгострокових біологічних активів			
Відображено суму збитків, які вона повинна відшкодувати: загальна сума	375	716	27360
ПДВ	716	641	4560
бюджету	716	642	1360
Внесено до каси суму відшкодованих витрат	301	375	27360
Перераховано належну суму до бюджету	641	311	4560
	642	311	1360
Списано з позабалансового рахунку суми нестач, що належать відшкодуванню встановленими винними особами	072		21440
Під час інвентаризації виявлено лишки довгострокових біологічних активів (снігозахисну лісосмугу)	162	746	2000

Збитки необхідно розраховувати відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996

року № 116 (зі змінами та доповненнями) за формулою: $Pз = [(Бв - А) \times Іінф. + ПДВ + Азб] \times 1,5 = 27360$ грн.

За ситуації розкрадання або загибелі тварин обсяг збитків необхідно визначати за закупівельними цінами, що склалися на момент відшкодування таких збитків, застосовуючи коефіцієнт 1,5.

3.3. Методичні прийоми аудиту біологічних активів

П(С)БО 30 «Біологічні активи» дає таке визначення: «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» [52].

Таким чином, біологічним активом є жива тварина чи рослина, здатна до біологічних трансформацій. З часом біологічний актив може поліпшувати якісні характеристики, приміром ростуть рослини, або ж їх погіршувати, приміром старіння плодового саду і втрата його продуктивності.

В результаті протягом аудиторської перевірки необхідно враховувати, що вона є перевіркою публічної фінансової звітності, бухгалтерського обліку, первинних документів, інших даних фінансово-господарської діяльності підприємства для визначення достовірності їхньої звітності, повноти обліку і відповідності чинному законодавству України та встановленим нормативам.

Існують різноманітні методичні прийоми контролю, зокрема у внутрішньому аудиті їх виділяють аж 24. Виходячи із сутності аудиту та враховуючи особливості функціонування біологічних активів рослинництва, вважаємо, що перевагу потрібно надавати таким методичним прийомам:

- 1) нормативно-правове регулювання;
- 2) вибіркові спостереження;
- 3) дослідження документів;
- 4) контрольні заміри робіт;
- 5) суцільні спостереження.

Зокрема, аудит біологічних активів рослинництва доцільно проводити у такій послідовності:

- 1) первинні та зведені документи;
- 2) реєстри аналітичного і синтетичного обліку;
- 3) головна книга;
- 4) звітність.

До довгострокових біологічних активів рослинництва належать штучні багаторічні насадження, а саме:

- 1) плодові насадження (яблуна, груша, слива, вишня, грецький горіх, айва, абрикос, фундук, мигдаль тощо);
- 2) ягідні насадження (суниця, полуниця, смородина, порички, агрус, чорноплідна горобина тощо);
- 3) виноградні насадження;
- 4) плантації хмелю тощо.

Багаторічні насадження є незрілі і зрілі. До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться молоді насадження до початку їх плодоношення. Насадження із незрілих у зрілі переводять після відповідних термінів, які наведено в листі Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24 лютого 1997 року № 11/02-460. Аудитор перевіряє дотримання цих термінів.

Порядок застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах викладено у Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 року № 73 (з врахуванням змін і доповнень) [31].

Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснює комісія, яку призначає керівник підприємства. Комісія складає Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в

експлуатацію (форма № ДБАСГ-1). Акт готують декілька разів, а саме: на суму понесених витрат по закінченні посадкових робіт та щорічному зростанню вартості молодих насаджень на суму витрат по їх вирощуванню; при зарахуванні насаджень до зрілих довгострокових біологічних активів рослинництва. Аудитор перевіряє всі складені акти. Суму понесених витрат звіряє з відповідними документами і реєстрами з обліку закладання та вирощування багаторічних насаджень. По цій сумі їх оцінюють до досягнення продуктивного віку.

При переведенні багаторічних насаджень у відповідну групу зрілих біологічних активів, їх вартість переоцінюють до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу. Якщо справедливу вартість визначити неможливо, то плодоносні довгострокові біологічні активи рослинництва оцінюють, виходячи із витрат на їх закладання та вирощування до плодоносного віку.

Якщо насадження оцінені за справедливою вартістю, то аудитор повинен детально перевірити обґрунтування її рівня.

Особливість плодкових багаторічних культур в тому, що після початку плодоношення їх продуктивність деякий час зростає, а потім знижується. Тому справедлива вартість молодого саду зростає, а після певного періоду знижується. Це обумовлює необхідність постійно змінювати вартість саду.

Аудитор має перевірити правильність визначення справедливої вартості плодкових насаджень протягом усього строку їх використання.

Для обґрунтування непридатності багаторічних насаджень, встановлення неефективності їх використання, а також оформлення документів на списання насаджень наказом керівника підприємства створюється комісія. Вона проводить інвентаризацію багаторічних насаджень, які пропонуються до списання, установлює економічну доцільність чи недоцільність подальшого використання насаджень і складає Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма № ДБАСГ-3).

Аудитор перевіряє обґрунтованість висновків на списання багаторічних насаджень, контролює дотримання процедури їх списання та визначення справедливої вартості об'єктів, що підлягають списанню. Для цього поряд із дослід-

женням документів і перевірки правильності записів у регістрах бухгалтерського обліку доцільно провести вибіркові та суцільні спостереження.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» визначено, що біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, відображаються за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Цей підхід застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів.

Аудитор повинен враховувати зазначені особливості обліку поточних біологічних активів рослинництва і здійснити перевірку їх обсягу та оцінки. Аудитор ретельно перевіряє наявність і достовірність Актів на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1), та Актів на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (форма № ПБАСГ-2).

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.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. 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.

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

3. 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.

4. 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.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

Загальні принципи державної політики в галузі охорони праці регламентуються Законом України «Про охорону праці».

Зважаючи на те, що охорона праці в сільському господарстві є складовою частиною охорони праці в цілому, можна стверджувати, що наказ Міністерства аграрної політики України № 182 повинен закріпити специфічні принципи охорони праці саме в сільському господарстві на базі визначених в Законі України «Про охорону праці» загальних засад здійснення охорони праці в державі. На практиці це не так. Порівнюючи принципи, наведені в «Концепції з організації охорони праці в аграрному секторі економіки в нових умовах господарювання», з принципами охорони праці, закріпленими в Законі України «Про охорону праці», фіксуємо дублювання більшості загальних засад здійснення охорони праці в переліку принципів охорони праці в аграрному секторі. З восьми принципів державної політики в галузі охорони праці в аграрному секторі економіки шість автоматично перенесено з Закону України «Про охорону праці», а два останніх не в повній мірі відображають особливості охорони праці в сільському господарстві. Вважаємо таку практику недоцільною, оскільки перелічені в Законі України «Про охорону праці» принципи є загальними принципами охорони праці в сільському господарстві, а тому окреме їх закріплення в такому статусі є невиправданим. Якщо розглядати принципи охорони праці в сільському господарстві, то вони не є тотожними з принципами охорони праці взагалі по країні, відповідно потребують уточнення та конкретизації.

Система охорони праці в сільському господарстві має комплексний характер, для неї є характерним поєднання загальних норм трудового законодавства України щодо встановлення мінімальних гарантій у сфері охорони праці для всіх працюючих та спеціальних юридичних норм аграрного законодавства, які дозволяють враховувати галузеві особливості охорони праці осіб, зайнятих у сільському господарстві. Внаслідок цього спостерігається певне поєднання ос-

новних засад охорони праці в цілому та спеціальних принципів охорони праці в сільському господарстві.

Принципи державної політики в аграрному секторі економіки України стосовно питань охорони праці, безпеки в надзвичайних ситуаціях і профілактики виробничого травматизму регламентуються Наказом Міністерства аграрної політики України «Про Концепцію з організації охорони праці в аграрному секторі економіки в нових умовах господарювання» від 15.09.2000 р. № 182.

Першим із спеціальних принципів охорони праці в сільському господарстві є наявність циклічного характеру заходів з охорони праці внаслідок сезонності сільськогосподарської праці. Існування протягом календарного року різних часових проміжків, які відрізняються за характером виконуваних робіт, за рівнем напруженості й інтенсивності праці, а також закономірність щорічного їх повторення дає змогу розробити оптимальний порядок організації охорони праці в сільськогосподарському підприємстві, зменшуючи тим самим ризик виникнення нещасних випадків, аварій, надзвичайних ситуацій тощо.

Проведені дослідження характеру виробничого травматизму в сільському господарстві свідчать, що він має сезонний характер:

1) нещасні випадки у сільськогосподарських підприємствах у зимовий період зумовлені недосконалістю, невідповідністю вимогам безпеки технологічного процесу; незадовільним функціонуванням, недосконалістю або ж повною відсутністю системи управління охороною праці; порушенням вимог техніки безпеки під час експлуатації сільськогосподарських машин, механізмів, устаткування; травмування внаслідок протиправних дій інших осіб і таке інші.

2) основними причинами нещасних випадків зі смертельним наслідком у весняно-осінній період є незадовільний стан транспортних засобів, порушення вимог техніки безпеки під час їх експлуатації, відсутність або неякісне проведення медичних оглядів, невикористання засобів індивідуального захисту;

Суттєво відрізняються за сезонністю (порами року) і події, які призводять до смертельного травмування працівників сільськогосподарських підприємств:

1) весною, влітку, восени ними є перекидання транспортних засобів; наїзд на

працівників; ураження електричним струмом; надвисокі показники напруженості праці; стихійні лиха; ушкодження внаслідок контакту з комахами; 2) взимку типовими подіями, які призводять до смертельного травмування працівників сільськогосподарських підприємств є пожежі; шкідливі та токсичні речовини; падіння важких предметів; травми, заподіяні іншими особами.

Другим принципом охорони праці в сільському господарстві є врахування особистих якостей працівника в процесі його взаємодії з об'єктами рослинного та тваринного світу при здійсненні трудової діяльності, особливо у тваринництві, оскільки тварини є джерелом підвищеної небезпеки, а виключити контакт їх з людиною навіть за високого рівня механізації виробничих процесів неможливо. Правила безпечного поводження з сільськогосподарськими тваринами закріплені в галузевих нормативних актах з охорони праці.

Третім принципом охорони праці в сільському господарстві є посилена охорона праці окремих категорій сільськогосподарських працівників, оскільки в сільськогосподарському виробництві працюють подекуди особи зі зниженою працездатністю (підлітки, жінки, інваліди).

Планування профілактичних, організаційно-технічних та інших заходів з охорони праці має базуватися на системі даних про наявні небезпеки і ступінь ризику виникнення нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань. Таке прогнозування діяльності з охорони праці на сільськогосподарському підприємстві, закріплене в локальних нормативних актах, має вирішальне значення для підвищення ефективності роботи з охорони праці.

Таким чином, основними принципами охорони праці в сільському господарстві є: 1) циклічний характер заходів з охорони праці внаслідок сезонності сільськогосподарської праці; 2) врахування особистих якостей працівника у процесі його взаємодії з живими організмами; 3) посилена охорони праці окремих категорій сільськогосподарських працівників (підлітки, жінки, інваліди).

Основним товаровиробником в Україні залишаються дрібні товарні господарства. Щорічно збільшується кількість немеханізованих господарств, де технологічні процеси здійснюються вручну. Умови праці механізаторів передбача-

експлуатацію техніки після декількох капітальних ремонтів, що не відповідає вимогам безпеки праці за рівнем шуму, вібрації, забруднення повітря тощо. В зимовий період більшість ремонтних майстерень не опалюється, відсутня примусова вентиляція, ефективні системи освітлення. В багатьох господарствах використовується ненормований робочий день (праця зранку до вечора без дотримання правил охорони праці).

Проведені дослідження засвідчують, що в сільському господарстві найнебезпечнішим періодом року є вересень-жовтень, при цьому найчастіше нещасні випадки з сільськогосподарськими працівниками трапляються з 14 до 17 години. Це пояснюється тим, що тривалість робочого дня перевищує норму 8 годин.

Основною причиною травматизму в сільському господарстві є виснаження працівників і техніки, що не відповідає умовам праці. Як наслідок, 20 % виробничих травм у сфері агропромислового комплексу України мають летальні наслідки, щорічно гине майже 300 аграріїв.

Основними заходами з поліпшення умов праці, охорони здоров'я та безпеки сільськогосподарської діяльності є наступні:

- 1) мінімізація чисельності працівників, зайнятих ручною працею;
- 2) вивільнення працівників на роботах зі шкідливими умовами праці;
- 3) удосконалення режиму роботи працівників;
- 4) поліпшення санітарно-побутових умов праці;
- 5) запобігання виробничому травматизмові;
- 6) зниження захворюваності працівників;
- 7) поліпшення медичного обслуговування.

Планування заходів з поліпшення умов праці, охорони здоров'я та безпеки сільськогосподарської діяльності необхідно здійснювати на основі даних про атестацію робочих місць та оцінки санітарно-побутових умов праці.

Основними напрямками скорочення чисельності працівників, зайнятих ручною, важкою фізичною працею, на роботах з шкідливими умовами праці є механізація всіх виробничих процесів і освоєння прогресивних технологій. Важливим резервом поліпшення умов праці в сільськогосподарському виробництві

є вдосконалення режиму роботи працівників за рахунок: 1) переведення працівників на позмінну роботу (це особливо ефективно під час організації праці механізаторів у напружені періоди робіт (догляду за посівами, збирання врожаю); 2) організації дворазового доїння корів замість традиційного триразового.

Планування поліпшення санітарно-побутових умов праці повинно передбачати насамперед поліпшення умов праці на робочих місцях: 1) забезпечення оптимальної температури в приміщеннях; 2) запровадження ефективних технологій освітлення; 3) зменшення (усунення) джерел підвищеної запыленості; 4) регулювання вологості; 5) уникнення загазованості повітря; 5) мінімізація рівня шуму й вібрації; 6) створення безпечних умов праці; 7) забезпечення працівників відповідними засобами індивідуального захисту.

Запобігання виробничому травматизму, поступове зниження захворюваності, поліпшення медичного обслуговування працівників сільськогосподарського виробництва – саме ці заходи необхідно реалізувати для забезпечення належного рівня охорони здоров'я підприємства. Детальні плани досягнення безпечної роботи в сільськогосподарському підприємстві повинен розробляти інженер з техніки безпеки або інший працівник, що відповідає за цю ділянку роботи. При цьому необхідно визначати обов'язки посадових осіб, відповідальних за охорону праці, систему навчання працівників безпечним методам праці, порядок роз'яснення питань охорони праці, стимулювання за кращі досягнення з охорони праці, покарання за порушення техніки безпеки.

Нормуванням робочого часу в сільськогосподарському підприємстві визначаються межі періодів, коли працівники повинні бути на підприємстві і виконувати свої обов'язки. Тривалість і графік робочого дня, порядок надання вихідних днів, щорічних оплачуваних відпусток, мінімум трудової участі для працездатних членів колективу підприємств, порядок проходження випробувального строку тощо регламентується правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства, які розробляються на підставі Примірних правил внутрішнього розпорядку.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4

1. Планування профілактичних, організаційно-технічних та інших заходів з охорони праці має базуватися на системі даних про наявні небезпеки і ступінь ризику виникнення нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань. Таке прогнозування діяльності з охорони праці на сільськогосподарському підприємстві, закріплене в локальних нормативних актах, має вирішальне значення для підвищення ефективності роботи з охорони праці.

2. Основними принципами охорони праці в сільському господарстві України є: 1) циклічний характер заходів з охорони праці внаслідок сезонності сільськогосподарської праці; 2) врахування особистих якостей працівника у процесі його взаємодії з живими організмами; 3) посилення охорони праці окремих категорій сільськогосподарських працівників (підлітки, жінки, інваліди). Враховуючи комплексний характер охорони праці в сільському господарстві, додатковим принципом доцільно вважати державну політику галузі охорони праці, регламентовану Законом України «Про охорону праці».

3. Профілактичні заходи професійних і виробничих захворювань в сільському господарстві повинні передбачати: навчання працівників безпечним методам роботи; професійний підбір кандидатів на посаду; проведення регулярних планових медоглядів; здійснення постійної санітарно-освітньої роботи; механізація та автоматизація виробничих процесів; оптимізація режимів праці й відпочинку співробітників; використання засобів колективного або індивідуального захисту; виконання вимог гігієни праці та особистої гігієни; безкоштовна видача профілактичних продуктів; допомога в наданні путівок для лікування.

4. Основними заходами з поліпшення умов праці, охорони здоров'я та безпеки сільськогосподарської діяльності є: мінімізація чисельності працівників, зайнятих ручною працею; вивільнення працівників на роботах зі шкідливими умовами праці; удосконалення режиму роботи працівників; поліпшення санітарно-побутових умов праці; запобігання виробничому травматизмові; зниження захворюваності працівників; поліпшення медичного обслуговування.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

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

2. Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнається активом, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група. Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» або Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

3. Визначення активів у якості майбутніх економічних вигод, на наше переконання, є неправильним, тому що: 1) актив асоціюється з поняттям «дохід», хоча й підлягає визнанню у майбутньому; 2) актив доцільно розглядати в якості первинного, а результати його використання (майбутні доходи чи економічні вигоди) – в якості вторинного. Актив, на нашу думку, є носієм доходів, хоча й потенційних, але не самими доходами; 3) в активів та доходів різні параметри визнання, вони співпадають часі і не виконують вимог принципів періодичності та відповідності; до того ж, якщо вартість активів признають в момент включення до складу майна підприємства, то вже очікувані доходи повинні визнаватись у відповідній частці за кожен звітний період протягом всього терміну використання на підставі принципу обачності; 4) у потенційних доходів і активів не співпадають абсолютні величини на момент визнання. Активи вимірю-

ють за первинною вартістю, а от доходи вже за справедливою ринковою, причому з вирахуванням торгових знижок і зменшення цін, і то, тільки у розмірі врахованих у звітному періоді.

4. Біологічні активи доцільно розглядати як ресурси, що генерують майбутні економічні вигоди, приміром, при реалізації продукції або додаткових активів. Можливі 2 варіанти до формулювання поняття «Біологічний актив»: системний (філософський); несистемний (видовий).

5. За першим варіантом потрібне поняття «Біологічний актив», яке б відображало характерні риси та особливості активу в якості чинника виробництва (тобто ресурсу), а це значить, що риси, загальні для усіх активів, не повинні повторюватись у визначенні активу – чинника виробництва. В свою чергу характерні особливості, які властиві активу як чиннику виробництва, не повинні взагалі повторюватись у визначенні біологічного активу. Цей підхід припускає факт наявності цілісних, науковообґрунтованих систем визначень активів. Але доводиться стверджувати, що подібної системи не існує, вона повинна бути сформована на основі дотримання діалектичних прийомів пізнання матерії, зокрема причинно-наслідкових зв'язків і прояву часткового в загальному. При цьому, завданням бачимо формулювання категорії активу в цілому.

6. Несистемний підхід вимагає включення у визначення поняття «Біологічний актив» всіх характерних особливостей активу взагалі й активу як чинника виробництва: про яку тварину або рослину йде мова; чи контролюється дана жива тварина або рослина підприємством; чи є тварина або рослина майновим елементом підприємства. Щоб правильно вирішити дане питання у разі фінансової оренди, доцільно керуватися принципом «пріоритет змісту над формою». Більш того, на наш погляд, цей принцип у разі передачі активу іншому підприємству, визначає: 1) наявність контролю над ним з боку власника; 2) яке відношення тварини або рослини до господарської діяльності (процесу виробництва) підприємства. Якщо тварина або рослина не контрольована, це означає, що вона юридично не бере участь у виробничій діяльності підприємства, не сприяє отриманню сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних

активів і не надає послуг, отже, не приносить економічної вигоди. Тому тварина (рослина) повинна брати участь у виробничій діяльності підприємства і виконувати функцію ресурсу – чи ідентифіковано його, а у разі потреби відчужено: ідентифікація активів створює передумови для її оцінки, а найголовніше – для визнання як окремого майнового елементу.

7. Таким чином, визначення біологічних активів за несистемним підходом можна сформулювати так: біологічні активи – це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контролювані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигод (сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, послуг, грошових коштів або інших активів), а їх вартість може бути достовірно визначена. Сформульоване нами визначення відображає характерні особливості, властиві активам взагалі, активам, що розглядаються як фактор виробництва (ресурс), і біологічним активам. Вважаємо, що це визначення має право на існування так само, як і перше. У основу другого визначення покладений конкретний вид (форма) майнових елементів підприємства. Таким чином, по другому підходу визначення будь-якої однорідної групи активів вимагає повторення властивостей, характеристик, загальних для інших груп активів. Проте перевага належить визначенню по системному (філософському) підходу.

8. 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 застосу-

вання рахунку 15. Надходження довгострокових біологічних активів обов'язково має бути відображено у відповідному первинному документі.

9. 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 звітну дату постійно діючою Комісією господарства з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

10. 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.

11. 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 перебільшувати

тись 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.).

12. 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 худобі 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.

13. 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.

14. 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 вироб-

ництва. 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.

15. 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.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Ткаченко Н. М. – 6-те вид., доп. і переробл. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
2. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М.Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 304 с.
3. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б.Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є.Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
4. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18–28.
5. Бруханський Р. Ф. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту //Облік і фінанси. – 2012. – №. 3. – С. 23-27.
6. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Сकिрипан. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 444 с.
7. Бруханський Р. Ф. Аналіз вимог системи стратегічного менеджменту до побудови стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку //Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2014. – №. 1. – С. 163-169.
8. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект //Облік і фінанси. – 2014. – №. 3. – С. 15-20.
9. Бруханський Р. Ф. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств //Тернопіль: ТНЕУ. – 2014.
10. Бруханський Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку //Інноваційна економіка. – 2014. – №. 3. – С. 239-243.
11. Вишневецький М. Облік поточних біологічних активів / М. Вишневецький // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 67(1147). – С. 15-23.

12. Гарасим П. М., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку //Тернопіль, Астон.—2003.—368 с.
13. Герасим П. М., Журавель Г. П., Бруханський Р. Ф. Первинний та аналітичний облік на підприємстві //навчальний посібник/ПМ Гарасим, ГП Журавель, РФ Бруханський, ПЯ Хомин—Тернопіль.—2005.—464 с.
14. Гузар Б.С. Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю // Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. – 2009. – №5. – С. 99-101.
15. Гуменюк О.О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». – 2012. - №5. – С. 116 – 119.
16. Гончаренко Н.В. Облік довгострокових біологічних активів рослинництва: стан і напрями удосконалення / Н.В. Гончаренко // Теоретичні та прикладні питання економіки: збірник наук. праць / За ред. проф. Єханурова Ю.І., Шегди А.В. – 2011. – Вип. 26. – С. 202-207.
17. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 12. – С. 115-117.
18. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: підручник / А.Г.Загородній, Г.О.Партин, Л.М.Пилипенко. – вид. 2-ге, перероблене і доповнене. – К.: Знання, 2009. – 422 с.
19. Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (з врахуванням останніх змін, внесених Законом України № 663-VII від 24.10.2013 р.).
20. Замула І.В. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку / І.В. Замула, Л.П. Черевко // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1 (59). – С. 74-76.
21. Звітність підприємств: Навчальний посібник / Г.М.Давидов, Н.С. Шалімова. – 2-ге видання. – К. : Знання, 2011. – 623 с.
22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і органі-

- зацій // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень).
23. Клименко О.П. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва // Вісник ЖДТУ. – 2011. – №1. – С.94-97.
 24. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація // П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 4. – С. 32-37.
 25. Лень В.С. Фінансовий облік: навчальний посібник / Лень В.С. – К.: Академія, 2011. – 608 с.
 26. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Л.Г. Ловінська // Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
 27. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 190 (з врахуванням змін і доповнень).
 28. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 (з врахуванням змін і доповнень).
 29. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 (з врахуванням змін і доповнень).
 30. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315 (з врахуванням змін і доповнень).
 31. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73 (з врахуванням змін і доповнень).

32. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2008. № 1. – С. 5-22.
33. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390.
34. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» від 01.01.2012 року.
35. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 38-48.
36. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 17-24.
37. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навчальний посібник / П.М.Гарасим, Р.Ф.Бруханський, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Астон, 2003.– 368 с.
38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (з врахуванням змін і доповнень).
39. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: навчальний посібник / С.І.Дроб`язко, Т.М.Козир, С.Б.Холод; ред. П.Й.Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.
40. Облік основних засобів в ринкових умовах : навчальний посібник/ За ред. Жук Н.Л. – 2-е видання, доповнене і перероблене. – К.: Видавництво ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2011. – 286 с.
41. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі / Шило В.П., Сопко В.В., Ільїна С.Б., Васьков В.Н.: Навчальний посібник. – К.: Кондор, 2010. – 268 с.
42. Пиріжок С.Є. Поняття «біологічні активи»: порівняння П(С)БО 30 «Біологічні активи» і МСФЗ 41 «Сільське господарство» / Пиріжок С.Є. //

- Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 1 (13). – Житомир: ТДТУ, 2013. – С. 231-236.
43. Первинний та аналітичний облік на підприємстві. Навчальний посібник / Гарасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – Тернопіль. – 2005. – 464 с.
 44. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень).
 45. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27–36.
 46. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень).
 47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 (з врахуванням змін і доповнень).
 48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246 (з врахуванням змін і доповнень).
 49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290 (з врахуванням змін і доповнень).
 50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 (з врахуванням змін і доповнень).
 51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817 (з врахуванням змін і доповнень).

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 року № 790 (з врахуванням змін і доповнень).
53. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88 (з врахуванням змін і доповнень).
54. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами: навч. посібник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2013. – 608 с.
55. Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень.– К //К.: ВД «Професіонал. – 2004.
56. Скирпан О.П. Фінансовий облік: навчальний посібник / О.П. Скирпан, М.С. Палюх. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
57. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
58. Сук П. Методи нарахування амортизації необоротних активів / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 18. – С. 17-20.
59. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й.Атамас. – Дніпропетровськ: «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.
60. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2011. – 923 с.
61. Управлінський облік. Навчальний посібник / Бруханський Р.Ф. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
62. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л.К.Сук, П.Л.Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповнене. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
63. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. – 5-те видання, перероблене і доповнене. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.

64. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / За редакцією проф. М.Ф. Огійчука. – 6-те видання, перероблене і доповнене. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
65. Фінансовий облік / Крупка Я.Д. та ін.: підручник. – К: Кондор, 2013. – 552 с.
66. Фінансовий облік: підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
67. Циган Р.М. Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства [Електронний ресурс] // Р.М. Циган, О.С. Костюк, Є.А. Тимченко // Ефективна економіка. – 2012. – № 1. – Режим доступу: <http://economy.nauka.com.ua/index.php?operation>
68. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Чацкіс Ю.Д. та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
69. Шара Є.Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навчальний посібник / Є.Ю.Шара, О.О.Бідюк, І.Є.Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.
70. Яненко О.В., Черевко Л.П. Актуальність обліку біологічних активів в Україні // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №1. – С.237-240.