

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет аграрної економіки і менеджменту

*Кафедра обліку та економіко-
правового забезпечення агропромислового бізнесу*

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА на тему:

«Організація обліку біологічних активів»

Студентки 1 курсу, ОПЗм – 12 групи
Спеціальності 071- облік і оподаткування
Магістерської програми
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу
Терида Павло
Керівник: д.е.н, професор
Пархоμεць М.К.

Національна шкала _____
Кількість балів: ____ Оцінка ECTS ____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ПЛАН

Вступ.....	3
1. Нормативно-правова регламентація обліку біологічних активів....	6
2. Сутність довгострокових активів, їх класифікація та оцінка.....	24
3. Організація документального оформлення довгострокових і поточних біологічних активів.....	30
4. Організація обліку поточних біологічних активів.....	38
5. Організація контролю наявності і руху довгострокових біологічних активів.....	47
Висновки і пропозиції.....	52
Список використаних джерел.....	54

ВСТУП

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.

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 Р.Ф. Бруханський, І.М.Белова, Т.В.Дідоренко, 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.

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.

Об'єктом дослідження обрано Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Мікоген» с. Вілія 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.

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.

1. Нормативно-правова регламентація обліку біологічних активів

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). 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 сільгосп діяльності. 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.

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 бух обліку 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» або Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

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.[15]

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, придатному для використання із попередньо зафіксованими цілями.

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

Трактування термінів, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»:

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

Біологічні перетворення це процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Витрати на місці продажу це 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.

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

Довгострокові біологічні активи це біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Додаткові біологічні активи це біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

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

Сільськогосподарська продукція це актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Сільськогосподарська діяльність це 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. [18]

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». 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) бух обліку.

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».

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.[3]

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».

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».

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 [6].

Зміни до таких нормативно-правових актів передбачають:

- облік плодоносних рослин, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, на аналітичному рахунку 108 «Багаторічні насадження» рахунка 10 «Основні засоби». При цьому такі активи не можуть обліковуватися на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи»;

- групу основних засобів «Багаторічні насадження» перейменовано в «Багаторічні насадження та плодоносні рослини» (зміни до пп. 5.1.8 П(С)БО 7);
- виключення зі сфери регулювання П(С)БО 30 плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;
- визначення поняття плодоносні рослини. *Плодоносні рослини* - це довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи (зміни до п. 4 П(С)БО 30);
- визначення виноградників та садів як плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, на які не поширюється П(С)БО 30.

Такі зміни було затверджено наказом Мінфіну «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 12.12.2017 р. № 1019. Цей наказ набирає чинності з дня його офіційного опублікування.

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».

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, передбаченому 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 Положення (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.

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».

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.

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 вигод.

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

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.

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 зауважу, 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 не матеріальним, 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 [2].

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, науково обґрунтованих 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.

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 не грошової), який виник у результаті минулих господарських подій і / або біологічних процесів, генерує економічну вигоду, може бути використаний у господарському житті підприємства, відчужуватись або передаватись іншим особам з метою одержання вказаної вигоди. У цьому трактуванні категорії активу як результат минулих подій виключено. Подія розглядається як надзвичайне явище.

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 .

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 [10].

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.

2. Сутність довгострокових активів, їх класифікація та оцінка

Методологія обліку основних засобів у всіх галузях економічної діяльності єдина. Особливістю сільського господарства є те, що для нього характерна наявність довгострокових біологічних активів, які є складовою необоротних активів.

В обліку виділяють довгострокові та незрілі біологічні активи рослинництва, тваринництва. У кожній із цих груп можуть бути активи, оцінені за справедливою і за первісною вартістю.

Довгострокові біологічні активи рослинництва включають багаторічні насадження: насіннячкові культури, кісточкові культури, ягідники, виноградники, плантації хмелю. До довгострокових біологічних активів тваринництва відносять основне стадо тварин: корови, бики-плідники, свиноматки, хряки, вівцематки, барани-плідники.

До довгострокових біологічних активів відносять біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, зокрема багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники), доросла робоча, продуктивна худоба.

Порядок оформлення первинних документів з обліку біологічних активів викладено у Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, які затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73.

До довгострокових активів рослинництва належать штучні багаторічні насадження: плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева, чагарники, кущі тощо); виноградники; багаторічні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ і навчальних закладів для наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження; сади, дерева в лісі (лісовий масив).

До основних видів плодоносних плодово-ягідних та виноградних багаторічних насаджень належать:

- плодові насадження зерняткові (яблуня, груша, айва);
- плодові насадження кісточкові (слива, вишня, абрикос тощо);
- плодові насадження горіхоплідні (грецький горіх, фундук, мигдаль тощо);
- ягідні насадження (суниця, полуниця, смородина, агрус, чорноплідна горобина тощо);
- виноградні насадження;
- плантації хмелю.

Переведення їх до групи зрілих довгострокових біологічних активів відбувається згідно з листом Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24 лютого 1997 р. № 11/02-460, який передбачає такі терміни переведення молодих насаджень (незрілих біологічних активів) до складу плодоносних (зрілих довгострокових біологічних активів):

- яблуня, груша (підщепа сильноросла крона округла) - 7-8 років від посадки;
- яблуня, груша (підщепа середньоросла, крона округла або плоска) - 6 років від посадки;
- яблуня, груша (підщепа слаборосла, крона плоска) - 5 років від посадки;
- вишня, персик - 5 років від посадки;
- слива, черешня, абрикос - 6 років від посадки;

- горіх грецький - 8 років від посадки;
- суниця - 2 роки від посадки;
- малина, малина на шпалері - 3 роки від посадки;
- смородина, агрус, виноград - 4 роки від посадки.

Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснюється комісією, що призначається керівником підприємства, та оформляється Актом №_приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1). Складається цей документ декілька разів, а саме:

- при збільшенні вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями (після закінчення посадкових робіт та щорічного зростання вартості молодих насаджень на суму витрат з їх вирощування);

- при досягненні насадженнями віку ефективного їх використання і зарахуванню їх до складу довгострокових біологічних активів рослинництва.

В Акті наводяться такі відомості: найменування насаджень, їх оцінка, порода, вид і сорт, назва або номер ділянки, площа, рік посадки, довжина насаджень у погонних метрах, порода, сортовий склад і кількість дерев, чагарників плодово-ягідних насаджень, приводиться схема посадки. При складанні Акта за незрілими довгостроковими активами до досягнення продуктивного віку вони оцінюються за сумою витрат, понесених на їх закладку та вирощування. При їх переведенні у відповідну групу зрілих довгострокових біологічних активів вартість таких активів переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу, якщо їх можна достовірно визначити. Якщо справедливу вартість неможливо визначити, вони можуть оцінюватися та обліковуватися за початковою вартістю [12].

Акт складає зоотехнік, завідувач фермою або бригадир у день формування основного стада. В ньому зазначають облікові групи - з якої і в яку переведені тварини, інвентарний номер, кличку, стать, масть та інші

особливості, час народження, кількість голів, вагу, балансову вартість, прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою закріплені прийняті тварини. Правильність здійснення цих господарських операцій підтверджує своїм підписом особа, яка прийняла тварин під свою матеріальну відповідальність. Належно оформлені Акти підписують керівник структурного підрозділу, завідувач ферми підприємства та використовують для обліку тварин у Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) і для зоотехнічного обліку. В кінці місяця акти разом із Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) передають у бухгалтерію підприємства, де їх використовують для відображення операцій щодо руху тварин у реєстрах бухгалтерського обліку.

Для визначення непридатності багаторічних насаджень і встановлення неможливості та/або неефективності їх використання, а також для оформлення документації на списання багаторічних насаджень створюється комісія наказом керівника підприємства, яка складається з голови комісії (керівника або його заступника) та членів (головного бухгалтера або його заступника; осіб, на яких покладено відповідальність за збереження майна; працівників інженерних, технічних, технологічних та інших служб підприємства, які добре знають об'єкт основних засобів).

Комісія:

- проводить інвентаризацію багаторічних насаджень, які пропонуються до списання, та за її результатами складає акт за встановленою формою;
- встановлює економічну (технічну) доцільність чи недоцільність відновлення та/або подальшого використання багаторічних насаджень;
- встановлює конкретні причини списання багаторічних насаджень;
- встановлює можливість використання окремих матеріалів знищених багаторічних насаджень і забезпечує контроль за проведенням їх оцінки;
- складає Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма №ДБАСГ-3).

В Акті (форма № ДБАСГ-3) вказують дані, які характеризують об'єкт, а саме: рік закладання багаторічних насаджень; первісну вартість (переоцінку); суму нарахованого зносу за даними бухгалтерського обліку; причини списання; економічну (технічну) недоцільність та/або неможливість відновлення активів. Протокол засідання комісії, акт інвентаризації та Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва затверджує керівник підприємства.

Процедура ліквідації багаторічних насаджень внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) розпочинається за наявності відповідних висновків:

- про настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території України, підтверджених Торгово-промисловою палатою України;

- про запровадження надзвичайної екологічної ситуації в окремих місцевостях України, затвердженими Верховною Радою України, або рішенням Кабінету Міністрів України про визнання окремих місцевостей України потерпілими від повеней, пожежі та інших видів стихійного лиха, підтверджених рішеннями Президента України;

- підтверджених висновками інших органів, уповноважених згідно із законодавством засвідчувати форс-мажорні обставини (висновки наукових закладів та проектних організацій "Укрдіпросад", довідки Центрів з гідрометеорології та інші підтверджуючі документи).

За наявності зазначених документів, а також погодження комісії зі списання багаторічних насаджень Міністерства аграрної політики України (якщо власником багаторічних насаджень є державне підприємство) підприємство має право списувати загиблі насадження.

Процедура списання багаторічних насаджень оформлюється Актом на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма № ДБАСГ-3).

Вибракування продуктивної та робочої худоби, інших видів тварин відбувається при втраті ними господарсько-корисних якостей: значному

зниженні продуктивності, втраті племінної або робочої цінності, захворюванні невиліковними хворобами, а також внаслідок травматичних наслідків, старості або недостатньої розвиненості на підставі Акта №__ на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (форма № ДБАСГ-4).

Для визначення непридатності тварин до подальшого використання, а також для складання необхідної документації утворюються постійно діючі комісії, які проводять безпосередній огляд тварин основного стада, призначених до списання і встановлюють причини, що зумовили їх списання. Комісія складає Акт із зазначенням клички (інвентарного номера) тварини, породи, батьків, живої маси на дату вибракування, стану вгодованості, причин вибракування та визначає подальше використання тварин, вибракуваних з основного стада.

Біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, понесених підприємством для їх одержання, доведення до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості. Первісною вартістю біологічного активу, переведеного до складу довгострокових біологічних активів із поточних біологічних активів, є його справедлива вартість.

Витрати на придбання та формування довгострокових біологічних активів відображаються в обліку капітальних інвестицій за дебетом субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів». Оприбутковують довгострокові біологічні активи записом за дебетом рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» і кредитом субрахунку 155 на підставі актів і документів з придбання активів.

Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, відображають за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу. За ними нараховують амортизацію

аналогічно до інших основних засобів. На суму амортизації роблять запис: дебет рахунку 23 «Виробництво» і кредит субрахунку 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».[4]

За довгостроковими біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю, амортизацію не нараховують. Зміну їх справедливої вартості відображають за дебетом (збільшення) і за кредитом (зменшення) рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» в кореспонденції з субрахунками 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (дооцінка активів) і 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (уцінка активів).

Реалізовані довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, списують так: дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і кредит рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» - на вартість активу; дебет рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредит субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» - на суму доходу (виручки) від реалізації; дебет субрахунку 701 і кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» - на суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість.

Реалізацію та ліквідацію довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, відображають на бухгалтерських рахунках аналогічно до інших основних засобів.

3. Організація документального оформлення довгострокових і поточних біологічних активів

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні

рослини, виноград, картопля тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо) чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (корови і бики плідники основного стада, свині і хряки плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів можуть бути види багаторічних насаджень.

В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі.

Одиницею виміру довгострокових біологічних активів є штуки, голови тощо.

Окремі біологічні активи тваринництва можуть додатково характеризуватися їх живою масою, якщо її на дату балансу можна достовірно визначити (велика рогата худоба, свині тощо).

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

Складання Акта № ___ приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1)

До довгострокових біологічних активів рослинництва належать штучні багаторічні насадження: плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева, чагарники, кущі тощо); виноградники; багаторічні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ та навчальних закладів для

наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження; сади дерева в лісі (лісовий масив).

До основних видів плодоносних плодово-ягідних та виноградних багаторічних насаджень належать:

- плодові насадження зерняткові (яблуня, груша, айва);
- плодові насадження кісточкові (слива, вишня, абрикос тощо);
- плодові насадження горіхоплідні (грецький горіх, фундук, мигдаль тощо);
- ягідні насадження (суниця, полуниця, смородина, агрус, чорноплідна горобина тощо);
- виноградні насадження;
- плантації хмелю.

До початку плодоношення молоді насадження відносяться до незрілих довгострокових біологічних активів.

Переведення незрілих довгострокових біологічних активів до групи зрілих довгострокових біологічних активів відбувається згідно з листом Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24.02.97 № 11/02-460, який передбачає наступні терміни переведення молодих насаджень (незрілих біологічних активів) до складу плодоносних (зрілих довгострокових біологічних активів):

- яблуня, груша (підщепа сильноросла, крона округла) — 7–8 років від посадки;
- яблуня, груша (підщепа середньоросла, крона округла або плоска) — 6 років від посадки;
- яблуня, груша (підщепа слаборосла, крона плоска) — 5 років від посадки;
- вишня, персик — 5 років від посадки;
- слива, черешня, абрикос — 6 років від посадки;
- горіх грецький — 8 років від посадки;
- суниця — 2 роки від посадки;

— малина, малина на шпалері — 3 роки від посадки;

— смородина, агрус, виноград — 4 роки від посадки.

Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснюється комісією, що призначається керівником підприємства, та оформляється Актом № ___ приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1). Складається цей документ декілька разів, а саме:

— при збільшенні вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетворенням (по закінченні посадкових робіт та щорічному зростанню вартості молодих насаджень на суму витрат по їх вирощуванню);

— при досягненні насадженнями віку ефективного їх використання і зарахуванню їх до складу довгострокових біологічних активів рослинництва.

В Акті № ___ приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1) наводяться такі відомості: найменування насаджень, їх оцінка, порода, вид і сорт, назва або номер ділянки, площа, рік посадки. В Акті вказуються також довжина насаджень в погонних метрах, порода, сортовий складі кількість дерев, чагарників по плодово-ягідних насадженнях, приводиться схема посадки. При складанні Акту по незрілих довгострокових активах до досягнення продуктивного віку вони оцінюються за сумою витрат, понесених на їх закладку та вирощування. При їх переведенні у відповідну групу зрілих довгострокових біологічних активів вартість таких активів переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу, якщо їх можна достовірно визначити. Якщо справедливу вартість неможливо визначити, вони можуть оцінюватися та обліковуватися в порядку, визначеному в П(С)БО 7.

Незрілі довгострокові біологічні активи об'єднуються в одну групу і обліковуються окремо у складі довгострокових біологічних активів.

Складання Акта приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ-2)

Формування основного стада тварин оформляється Актом № ____ приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (форма № ДБАСГ-2). Акт застосовується у випадках оформлення переведення тварин в основне стадо. Акт складає зоотехнік, завідувач фермою або бригадир у день формування основного стада. В ньому вказують облікові групи — з якої і в яку переведені тварини, ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличку), стать, масть та інші особливості, час народження, кількість голів, вагу, балансову вартість, прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою закріплені прийняті тварини. Правильність здійснення цих господарських операцій підтверджує своїм підписом особа, яка прийняла тварин під свою матеріальну відповідальність. Належно оформлені Акти приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (форма № ДБАСГ-2) підписують керівник структурного підрозділу, завідуючий фермою підприємства та використовують для обліку тварин в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) і для зоотехнічного обліку. В кінці місяця Акти разом із Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) передають в бухгалтерію підприємства, де їх використовують для відображення операцій по руху тварин в реєстрах бухгалтерського обліку.

Для визначення непридатності багаторічних насаджень і встановлення неможливості та/або неефективності їх використання, а також для оформлення документації на списання багаторічних насаджень безпосередньо на підприємстві створюється комісія.

Комісія створюється наказом керівника підприємства та складається з голови комісії (керівника або його заступника) та членів комісії (головного бухгалтера або його заступника; осіб, на яких покладено відповідальність за збереження майна; працівників інженерних, технічних, технологічних та інших служб підприємства, які добре знають об'єкт основних засобів).

Комісія зі списання багаторічних насаджень:

— проводить інвентаризацію багаторічних насаджень, які пропонуються до списання, та за її результатами складає акт за встановленою формою;

— установлює економічну (технічну) доцільність чи недоцільність відновлення та/або подальшого використання багаторічних насаджень та вносить відповідні пропозиції;

— установлює конкретні причини списання багаторічних насаджень: знищене, фізичне зношення, реконструкція та інше;

— установлює можливість використання окремих матеріалів знищених багаторічних насаджень, що підлягають списанню і забезпечує контроль за проведенням їх оцінки;

— складає Акт № ___ на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма № ДБАСГ-3).

В Акті № ___ на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма № ДБАСГ-3) вказують дані, які характеризують об'єкт, а саме: рік закладання; первісну вартість (переоцінку); суму нарахованого зносу за даними бухгалтерського обліку; причини списання; економічну (технічну) недоцільність та/або неможливість відновлення активів.

Протокол засідання комісії, акт інвентаризації та Акт № ___ на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма № ДБАСГ-3) затверджуються керівником підприємства.

Для документального оформлення вибуття тварин та птиці в результаті забою, прирізки та падежу використовується Акт № ___ на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6) й Обліковий лист забою та падежу худоби (форма № ПБАСГ-8).

Акт № ___ на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6) застосовується для обліку тварин, птиці у випадках їхнього падежу, вимушеної прирізки, а також забою

тварин всіх облікових груп (молодняк тварин, тварини на відгодівлі, птиця, тварини основного стада). Вибракування тварин із основного стада для постановки на відгодівлю й реалізації, без забою на підприємстві оформлюється Актом № ___ на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (форма № ДБАСГ-4).

На кожний випадок забою тварин, знятих з відгодівлі або нагулу, вимушеної прирізки, падежу чи загибелі від стихійного лиха тварин, або з інших причин, комісія, призначена керівником підприємства, складає Акт № ___ на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6). В Акті повинні бути докладно вказані група тварин чи вид птиці за інвентарними номерами та породою, стать, вік тварин, вгодованість, причина та діагноз чи обставини вибуття тварин і птиці, а також можливе використання продукції (в їжу, на годівлю худобі, підлягає знищенню тощо).

Акт складає в день вибуття (забою, падежу тощо) комісія в складі зоотехніка, ветеринарного лікаря, завідувача фермою (бригадира) та особи, за якою була закріплена тварина. Після оформлення Акт передається керівнику підприємства на розгляд і затвердження.

Якщо шкура тварини, що загинула, має товарну цінність і може бути реалізована, в Акті зазначається: «Шкура знята і здана на склад за накладною №...». Коли ж з певних причин її не використовують, то в документі вказують: «Труп утилізовано разом зі шкурою». Після затвердження Акта виконують записи про вибуття поголів'я в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) і його разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) подають до бухгалтерії господарства.

У випадку падежу або загибелі тварин і птиці з вини окремих працівників вартість цих тварин і птиці відноситься на винного працівника із дооцінкою до ринкової ціни й стягується з нього у встановленому порядку.

Відправлення на забійний пункт всієї продукції окоту з товарною шкуркою (ягнята для забою на шкурку, мертвонароджені, випоротки,

викидні, що загинули і вимушено прирізані до бонітування і після нього) та нетоварною шкуркою (ембріони) оформляють Накладними внутрігосподарського призначення (форма № ВЗСГ-8) у трьох примірниках, один з яких залишається в отарі. Для обліку кількості каракулю, одержаного окремими бригадами, ягням, яких відправляють на забійний пункт, прикріплюють бирки із зазначенням номера бригади. При забої тварин бирки переносять на зняту шкуру. Такі самі бирки прикріплюють і на відправлені на забійний пункт каракульські шкурки ягнят, забитих в отарі.

Всю продукцію окоту каракульських овець, що надійшли протягом дня на забійний пункт, записують окремим рядком із кожної накладної у відповідні графи Акта № ___ на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6). Тут же показують вихід шкурок, нетоварних шкурок, тушок, сивучів, одержаних від переробки (забою).

В кінці робочого дня Акт № ___ на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6) підписують всі члени комісії, призначеної керівником підприємства, в кінці акта матеріально відповідальна по забійному пункту особа розписується про прийняття продукції від забою на відповідальне зберігання для наступного відправлення на склад чи для продажу.

Для підвищення продуктивності тварин необхідно удосконалювати породний склад стада, проводити племінну роботу в господарстві. Для виявлення і закріплення в потомстві найкращих якісних показників тварин необхідно організувати суцільний, безперервний облік тварин, який називається племінним або зоотехнічним обліком. Він представляє собою оперативно-технічний облік.

Відповідальність за ведення такого обліку покладено на службу головного (старшого) зоотехніка господарства, в яку при наявності племінного тваринництва входить зоотехнік-селекціонер, який повинен бути конкретним організатором обліку.

Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби (форма № ПБАСГ-14) служить для фіксації даних про одержаний приплід та його вирощування до моменту вибуття із господарства. Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби (форма № ПБАСГ-14) відкривається на кожний структурний підрозділ (ферму).

Журнал повинен бути пронумерований, прошнурований, з підписом відповідальних осіб й скріплений печаткою. Повинна бути проставлена дата, коли записи розпочаті.

На кожну кличку тварин згідно статі та ідентифікаційного номеру цієї тварини проставляються: дата її народження, жива вага при народженні та порода й клички, ідентифікаційні номери, породи та коди порід матері й батька. Щомісячні результати зважування тварин в перший рік вирощування записуються на підставі Відомості № ___ зважування тварин (форма № ПБАСГ-10).

Крім того, показники зважування тварин та їх оцінка за екстер'єром (в балах) здійснюється обов'язково у віці за 10 місяців, 12 місяців, 18 місяців, 2 роки та старше 2-х років. В колонці 40 та 41 проставляється вік та жива вага тварин при першому осіменінні.

Підставою для записів оцінки за екстер'єром (у балах) за віковими групами є: бонитировочна відомість молодняку великої рогатої худоби; журнал для оцінки бичків молочних і молочно-м'ясних порід по якості потомства; відомості якісної оцінки телиць і осіменених телиць на фермах та зведеної відомості результатів бонитировки ВРХ.

4. Організація обліку поточних біологічних активів

Під час переробки зерна на току невикористовувані відходи (мертва засміченість та усушка) списуються методом «червоне сторно»: дебет

рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредит рахунку 23 «Виробництво». Зерно, яке планують використати на насіння, зберігають і обліковують окремо. Під час засипки його на насіння складають акт. Витрачання насіння і посадкового матеріалу оформляють актом на витрату насіння і садивного матеріалу (форма № ВЗСТ-4). Його складають після закінчення посіву на кожному полі і приймання робіт. Після підпису агрономом акт підлягає затвердженню керівником підприємства.

Первинним документом з обліку продукції овочівництва, садівництва і картоплі є щоденник надходження сільськогосподарської продукції (форма № 81).

Оприбуткування від урожаю кормів здійснюють за окремими документами. Корми можна згодовувати тваринам шляхом випасу, тобто без попереднього збирання; у вигляді скошеної зеленої маси трав, гички і листків, одержаних при збиранні коренеплодів та овочів; заготовляти для наступного згодовування (сіно, солома, коренеплоди, силос, сінаж та ін.).

Корми, згодовані тваринам без їх попереднього збирання (шляхом випасу), на складі не оприбутковують. Кількість згодованих таким способом кормів визначають розрахунковим шляхом за зоотехнічним або укісним методом.

Зоотехнічний метод полягає в тому, що визначають потребу кормів за нормами на виробництво продукції. Від цієї потреби віднімають фактичне витрачання кормів згідно з первинними документами. Одержана різниця буде становити вихід кормів із пасовища.

Наприклад, на пасовищі випасались корови. За цей період від них одержано 1000 ц молока. Потреба кормів для одержання 1 кг молока становить 1,1 кормової одиниці. Отже, на одержане молоко потрібно використати 1100 ц кормових одиниць. Якщо протягом пасовищного періоду коровам згодували кормів у розмірі 700 ц кормових одиниць, то решту 400 кормових одиниць дало пасовище. Їх за коефіцієнтом переводять у зелену масу і встановлюють таким способом, скільки зеленої маси дало пасовище.

Укісний метод передбачає скошування трав на контрольних ділянках, які огорожені і на яких не випасають тварин. Кількість кормів, одержаних на контрольних ділянках, перераховують на всю площу пасовища і встановлюють загальний вихід кормів.

Для оприбуткування кормів, згодованих шляхом випасу, складають акт на оприбуткування пасовищних кормів (форма № 93) та акт на оприбуткування пасовищних кормів, врахованих за укісним методом (форма № 93а).

Результати приймання грубих і соковитих кормів комісія оформляє актом на приймання грубих і соковитих кормів (форма № 92). Акт складають у двох екземплярах.

Від тварин одержують молоко, вовну, яйця, мед та іншу продукцію. Продукцією тваринництва є також приплід, привіс і приріст.

Для оприбуткування молока складають журнал обліку надою молока (форма № 112).

Настриг вовни від овець оприбутковують за актом настригу і прийняття вовни (форма № 115).

Оприбуткування яєць, меду, риби проводять за щоденником надходження сільськогосподарської продукції (форма № 81). На птахофабриках та у спеціалізованих птахівничих господарствах використовують акт на сортування яєць у цеху інкубації (форма № 109), виробничий звіт про переробку птиці та вихід продукції (форма № 110), звіт по складу-холодильнику (форма № 111) та ін.

У складі молодняку тварин і тварин на відгодівлі постійно відбуваються зміни. Кількість тварин збільшується за рахунок одержання приплоду від власного маточного поголів'я, придбання на стороні, вибракування худоби з основного стада і постановки на відгодівлю. Зміни відбуваються також внаслідок переведення тварин з однієї вікової групи в іншу, переміщення з ферми на ферму, збільшення живої маси внаслідок її

приросту, а також збільшення вартості тварин внаслідок витрат на їх утримання.

Таблиця 1

Порядок оприбуткування приплоду і його оцінка

Вид тварин	Назва і форма документа	Час складання документа	Порядок оцінки	
			Що діяв до впровадження П(С)БО 30	Згідно вимог П(С)БО 30
1	2	3	4	5
Телята	Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма №ПБАСГ-3)	У день народження	За плановою (в кінці року за фактичною) собівартістю 60 кормо – днів утримання корови	За справедливою вартістю, зменшеною на очікуванні витрати на місці продажу, визначення справедливої вартості ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків БА їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство
Поросята	Форма №ПБАСГ-3	У день опоросу	За плановою (в кінці року за фактичною) собівартістю 1цт живої маси відлучених поросят	Те саме
Ягнята	Форма №ПБАСГ-3	У день окоту	За плановою собівартістю голови приплоду (в кінці року роблять дооцінку до фактичних витрат), виходячи з того, що на приплід відносять 12% витрат основного стада романівської породи, 15% каракульської	Те саме
Курчата, гусенята, каченям та індичата	Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці (форма № ПБАСГ-5)	У добовому віці	За плановою (в кінці року дооцінюють до фактичної) собівартістю добового молодняку	Те саме
Щенята норок,	Нагромаджувальний	У день огляду,	За собівартістю в сумі 50% - на момент	За справедливою вартістю, зменшеною на очікуванні

лисиць, песців, нутрій соболів і кроленят	акт на оприбуткування приплоду звірів (форма № ПБАСН-7)	а підсумковий акт після завершення щеніння, але не пізніше остан. дня місяця	відлучення від маток із коригуванням в кінці року до фактичної собівартості	витрати на місці продажу в сумі 50% - на момент відлучення від матки із коригуванням при складанні підсумкового акта завершення щеніння
Лошата коней: - робочих - племенних	Форма №ПБАСГ-3	У добовому віці	За плановою (в кінці року за фактичною) собівартістю 60 кормо-днів утримання дорослих коней	За справедливою вартістю, зменшеною на очікуванні витрати на місці продажу

З підприємства вибувають тварини в порядку їх продажу. Значну частину молодняку використовують для формування власного основного стада. Частину тварин забивають на м'ясо, можуть траплятись випадки вимушеного забою і загибелі тварин внаслідок хвороб та з інших причин.

Бухгалтерський облік має відображати всі зазначені зміни в поголів'ї тварин на підставі відповідних документів.

Приплід телят, поросят, ягнят (крім каракульських), лошат, нових сімей бджіл оформляють "Актом на оприбуткування приплоду тварин" (форма № ПБАСГ-3).

Забій, вимушену прирізку, падіж чи загибель від стихійного лиха тварин оформляють "Актом на вибуття худоби та поточних біологічних активів тваринництва (форма № ПБАСГ-6). В акті мають бути вказані причини та обставини вибуття тварин і птиці, а також можливе використання продукції.

Продаж тварин оформляють "Товарно-транспортними накладними на відправку-приймання тварин і птиці" (спеціалізована форма № 1 с.г., тварини).

За ведення обліку на фермі відповідає її завідуючий (бригадир) або інший керівник підрозділу. На підставі первинних документів про рух

худоби на фермі ведуть "Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі" (форма № ПБАСГ-12). Записи в Книзі потрібно робити щодня, реєструючи дані окремих документів, та визначати кількість поголів'я на початок наступного дня. Ці дані переносять у "Відомість витрати кормів" (форма № 94), де на підставі затверджених раціонів контролюють щоденне витрачання кормів.

Згідно з первинними документами і записами у книзі щомісяця складають "Звіт про рух тварин і птиці на фермі" (форма № ПБАСГ-13). Його готує зоотехнік або обліковець, підписує також завідуючий фермою чи бригадир і разом з первинними документами про надходження та вибуття тварин і птиці подають у бухгалтерію.

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

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

- суми ввізного мита;

- витрат на транспортування;

- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

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

Біологічні активи відображаються на дату проміжного та річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Визначення справедливої вартості додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю.

Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Сільськогосподарська продукція після її первісного визнання та біологічні активи, які не використовуються у сільськогосподарській діяльності, відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок; первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Придбані сільськогосподарська продукція та матеріали сільськогосподарського призначення обліковуються окремо від сільськогосподарської продукції, одержаної від власного виробництва.

До поточних біологічних активів рослинництва належать сільськогосподарські культури, які використовуються у виробництві менше одного року або операційного циклу. Поточні біологічні активи тваринництва представлені тваринами на вирощуванні та відгодівлі.

Поточні біологічні активи включають такі групи:

- поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю;
- поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю;
- поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю.

Об'єктами обліку поточних біологічних активів рослинництва є сільськогосподарські рослини або їх однорідні групи. їх обліковують за

рахунком 23 "Виробництво" у складі незавершеного виробництва в рослинництві.[1]

Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, відображають на субрахунку 211 "Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю", з якого їх списують у дебет рахунку 23 "Виробництво" і показують у складі незавершеного виробництва з рослинництва.

Синтетичний облік молодняка тварин, тварин на відгодівлі, звірів, птиці, кролів і бджіл ведуть на рахунку 21 "Поточні біологічні активи". Це активний рахунок. За дебетом його відображають наявність поголів'я, його надходження, а також дооцінку внаслідок оприбуткування приросту живої маси або виходячи з кількості і вартості кормо-днів. За кредитом рахунку обліковують вибуття поголів'я. Переведення тварин з однієї вікової групи в іншу, а також з ферми на ферму відображають за дебетом і кредитом цього рахунку.

Для обліку тварин за рахунком 21 передбачено два субрахунки:

- 212 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю";
- 213 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю".

На субрахунку 212 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

На субрахунку 213 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю" ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно

визначити неможливо, внаслідок чого їх оцінювання здійснено відповідно до П(С)БО 9 "Запаси". Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.

До субрахунків 212 і 213 доцільно відкривати субрахунки другого порядку за видами тварин.

Облік за рахунком 21 "Поточні біологічні активи" ведуть у журналі-ордері № 8 с.г. та відомості. Запис у ньому здійснюють на підставі звітів про рух худоби і птиці. Облік ведуть у розрізі ферм за видами і статеві-віковими групами тварин. Якщо на підприємстві є декілька ферм, то наявність та рух поголів'я узагальнюють за всіма фермами. Дані відображають за місяць та наростаючим підсумком з початку року"

Рахунок 21 "Поточні біологічні активи" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуюваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо. За дебетом рахунку 21 відображають надходження тварин з виробництва, від придбання та інше, а за кредитом - вибуття.

Рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" використовують для обліку наявності та руху сільськогосподарської продукції, яка призначена для продажу на сторону, невиробничого споживання, виробничих цілей (насіння, корми, саджанці), побічної продукції. Одержання сільськогосподарської продукції з виробництва відображають за дебетом рахунку 27 і кредитом рахунку 23. Списання продукції показують за кредитом рахунку 27 і дебетом рахунків 90, 23,91,92 та ін.

Сільськогосподарська продукція під час її відокремлення від біологічного активу включає: в рослинництві - зерно, плоди, ягоди, овочі,

насіння, зелену масу, картоплю, коренеплоди, сіно; у тваринництві - молоко, вовну, яйця, мед.

Сільськогосподарську продукцію оприбутковують так: дебет рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" і кредит рахунку 23 "Виробництво" на суму за справедливою вартістю. На суму доходу від первісного визнання продукції (різниця між оцінкою продукції за справедливою вартістю й витратами) показують дохід: дебет рахунку 23 "Виробництво" і кредит субрахунку 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю". Якщо справедлива вартість отриманої продукції нижча від витрат на її виробництво, то різницю відносять на витрати: дебет субрахунку 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" і кредит рахунку 23 "Виробництво".

5. Організація контролю наявності і руху довгострокових біологічних активів

Під час проведення контролю довгострокових біологічних активів слід пам'ятати, що це перевірка публічної фінансової звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо довгострокових біологічних активів суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності та повноти їх відображення і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Перевіряючий здійснює перевірку наявності активів, які мають бути складені, використовуючи прийоми документального контролю.

Суму понесених витрат перевіряючий уточнює шляхом зустрічної перевірки з відповідними документами і реєстрами з обліку закладання та

вирощування багаторічних насаджень. По цій сумі їх оцінюють до досягнення продуктивного віку.

Здійснюючи перевірку враховують, що під час переведення 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.

У разі, коли насадження оцінені за справедливою вартістю, перевіряючий повинен детально перевірити обґрунтування її рівня.

Особливість плодкових багаторічних культур полягає 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.

В результаті перевірки необхідно звернути увагу на правильність визначення справедливої вартості плодкових насаджень протягом усього строку їх вирощування.

Обов'язково здійснюється перевірка обґрунтованості висновків на списання багаторічних насаджень, контролюється дотримання процедури їх списання та визначення справедливої вартості об'єктів, що підлягають списанню. Для цього поряд із дослідженням документів і перевірки правильності записів у регістрах бухгалтерського обліку доцільно провести вибіркові та суцільні спостереження.

При реалізації довгострокових біологічних активів тваринництва, перевіряючому необхідно знати, що тварини основного стада вибувають з підприємства за різними причинами:

- 1) вибракування внаслідок зниження продуктивності, постановка на відгодівлю з наступною реалізацією;
- 2) продаж у продуктивному стані без постановки на відгодівлю;

3) списання тварин внаслідок фізичних травм, хвороби, нещасних випадків, нестач, крадіжок тощо.

Крім того слід пам'ятати, що списання тварин внаслідок фізичних травм, невиліковних хвороб, нещасних випадків, нестач, крадіжок тощо (третя причина) не відноситься до реалізації, а тому немає потреби відображення його у складі необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

Методичними прийомами під час контролю довгострокових біологічних активів перш за все використання прийому документального контролю: формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка за суттю. Важлива роль відводиться вибіркового та суцільному спостереженню, що дозволяє перевіряючому вивчити стан активів, здійснити контрольний обмір робіт з метою обґрунтованості їх обсягу і якості.

Поточні біологічні активи тваринництва формують особливі обліково-аналітичні групи оборотних активів суб'єкта господарювання.

За своїм економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі, як складова частина поточних біологічних активів, є незавершеним виробництвом галузі тваринництва, оскільки вони в результаті біологічних перетворень постійно змінюють свою масу і оцінку.

Метою контролю поточних біологічних активів є встановлення достовірності щодо досліджуваного об'єкту.

Сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу перестає бути елементом біологічних активів і визнається як окремий актив. У тваринництві це молоко, яйця, мед. Від деяких біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, отримують додаткові біологічні активи (у тваринництві - приплід, нові рої бджіл тощо). Тому, в якості об'єктів обліку в результаті біологічних перетворень можуть виділяти біологічні активи, додаткові біологічні активи, сільськогосподарську продукцію та інші активи, які й виступають, в свою чергу, окремими об'єктами. Дані особливості перевіряючий вивчає за допомогою наказу про

облікову політику, зокрема частини обліку біологічних активів. Елементи наказу мають чітко відображати підходи до розмежування біологічних активів, додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції та тих, які будуть оцінюватись за справедливою вартістю чи за первісною вартістю.

Внутрішніми джерелами інформації є: наказ про облікову політику (в частині обліку поточних біологічних активів), статутні документи, первинні документи, реєстри, рахунок 21 "Поточні біологічні активи", звітність.

Напрями внутрішньогосподарського контролю поточних біологічних активів тваринництва

Матеріали внутрішньогосподарських інвентаризацій, допоможуть в результаті перевірки з'ясувати: частоту проведення раптових інвентаризацій поголів'я інвентаризаційною комісією підприємства; наявність випадків неоприбуткованого приплоду, заміну одних тварин іншими; види та зміст заходів, які були реалізованими за умови існування таких фактів і встановлення винних осіб; правильність відображення результатів інвентаризації в обліку і звітності.

Зустрічна перевірка надасть можливість контролеру встановити своєчасність і повноту оприбуткування приплоду. Додатково можна порівняти кількість дійних корів (за даними Журналу обліку надоїв молока) і теличок старше від двох років з оприбуткованим приплодом.

Виявлення фактів неповного оприбуткування приплоду може свідчити про можливе існування випадків неоформленого падежу, загибелі молодняка, нестач, крадіжок тварин або завідома створення неврахованих надлишків з подальшим оформленням безтоварних актів на купівлю тварин від населення і, відповідно, привласнення коштів.[20]

Щоб перевірити доцільність придбання тварин на стороні, використовують договори, рахунки-фактури постачальників, племінні свідоцтва, ринкові ціни та інші джерела інформації. За їх допомогою можна встановити: чи планувалось таке придбання, а якщо планувалось, то

наскільки воно було обґрунтоване; чи могло підприємство забезпечити виконання плану вихідного поголів'я за рахунок власного відтворення; чи придбано племінних тварин потрібної породи, чи були договори на їх придбання в племінних господарствах; чи правильно здійснено розрахунки з постачальниками; чи відповідають ціни, зазначені в рахунках - фактурах ринковим цінам.

Ретельно перевіряють операції, пов'язані із закупівлею худоби в населення, оскільки при цьому часто бувають випадки зловживання з боку працівників ферм, зооветеринарних спеціалістів. Також слід перевірити факти падежу тварин, який може бути спричинений різними захворюваннями і травмами.

При перевірці поточних біологічних активів перевіряючому використовує наступні прийоми: документальний контроль та фактичний контроль; інвентаризація; контрольний обмір; візуальний огляд, спостереження та інші.

Висновки та пропозиції

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.

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

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 (виращування) 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 (виращування) 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.

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.

Список використаної літератури

1. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Ткаченко Н. М. – 6-те вид., доп. і переробл. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
2. Белова І.М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку / І.М. Белова // «Молодий вчений»: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 1(16). – С. 52-55.
3. Белова І.М. Аналітичні процедури в аудиті. / І.М. Белова, К. Воробей // [Тези] / Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. (14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль: Крок, 2017. - С.94 -97.
4. Белова І.М. Роль обліку як функції системи управління підприємством [Тези] /Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково-практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева : «Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні звязки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. – Київ, 2015. – С. 392- 395.
5. Бруханський, Р. Ф. Обліково-соціальні параметри диференціації та забезпечення стратегій аграрних підприємств / Р. Ф. Бруханський, С. К. Шандрук // Науковий вісник Полісся. – 2016. – №4 (8), Ч. 2. С. 247- 252.
6. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 13-16.
7. Вишневський М. Облік поточних біологічних активів / М. Вишневський // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 67(1147). – С. 15-23. 80 12. Гарасим П. М., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Наскрізнi блоки

кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку //Тернопіль, Астон.— 2003.—368 с.

8. 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.

9. Дідоренко, Т. Значення оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 29-37.

10. Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.

11. 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.).

12. Звітність підприємств: Навчальний посібник / Г.М.Давидов, Н.С. Шалімова. – 2-ге видання. – К. : Знання, 2011. – 623 с.

13. Інструкція про застосування Плану 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).

14. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація // П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 4. – С. 32-37.

15. 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).

16. 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).

17. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 (з врахуванням змін і доповнень).

18. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315 (з врахуванням змін і доповнень).

19. 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). 82

20. 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.

21. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390.

22. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» від 01.01.2012 року.

23. 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).

24. 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.

25. Пиріжок С.Є. Поняття «біологічні активи»: порівняння П(С)БО 30 «Біо-логічні активи» і МСФЗ 41 «Сільське господарство» / Пиріжок С.Є. // 83 Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 1 (13). – Житомир: ТДТУ, 2013. – С. 231-236.

26. Первинний та аналітичний облік на підприємстві. Навчальний посібник / Гарасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – Терно-піль. – 2005. – 464 с.

27. 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).

28. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень).

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 (з врахуванням змін і доповнень).

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246 (з врахуванням змін і доповнень).

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290 (з врахуванням змін і доповнень).

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 (з врахуванням змін і доповнень).

33. 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.
34. Хомка В. М. Особливості організації бухгалтерського обліку землі / В. М. Хомка // Інноваційна економіка. – 2013. – №6. – С. 309-314. – 215. Цивільне право: навч. посібник для студентів юрид. вузів та факультетів. Загальна частина / За ред. О.А. Підпригори та Д.В. Бобрової. – К.: Вентурі, 1995. – 416 с.
35. Цивільний кодекс України. Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями від 19.07.2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
36. Шарий Г.І. Сучасні земельні відносини на селі / Г.І. Шарий // Економіка АПК. – 2014. – №4. – С. 12-17.
37. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник; [3-тє вид., перероб. і доп.] / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
38. Шевченко О.В. Облік та реєстрація сільськогосподарських землекористувань в Україні / О.В. Шевченко // Вісник Сумського національного аграрного університету. Економіка і менеджмент. – 2014. – №4. – С. 177-182.
39. Ярмолюк О.Ф. До питання щодо обліку землі / О.Ф. Ярмолюк // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5. – С. 80-83.
40. Ярмолюк О.Ф. Інвентаризація земель сільськогосподарського призначення в ринкових умовах / О.Ф. Ярмолюк // Вісник ЖНАЕУ. – 2011. – Т. 2. – № 2 (29). – С. 18-25.
41. Ярмолюк О.Ф. Методичні підходи до відображення емфітевзису в обліку / О.Ф. Ярмолюк // Агросвіт. – 2013. – № 22. – С. 282-285.
42. Ярмолюк О.Ф. Облік орендованих земельних ділянок та паїв в сільському господарстві / О.Ф. Ярмолюк, А.В. Погосова // Інноваційна економіка. – 2012. – № 8 (34). – С. 274-277.