

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА
На тему:
«Облік та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві»

071 «Облік і оподаткування»

студентки 4 курсу Дьякової В.В.

групи ОП-81а

Подається на здобуття освітнього ступеня бакалавр.

Кваліфікаційна робота бакалавра містить результати власних досліджень.

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

В.В.Дьякова

Керівник
кандидат економічних наук,
доцент

О.В.Кравченко

Суми 2022

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної роботи бакалавра на тему
«Облік та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарському
підприємстві»

Студентки 4 курсу групи ОП-81а
Дьякової Владислави Вікторівни

Актуальність теми дослідження визначається тим, що сільськогосподарська галузь економіки є провідною для України, то саме біологічні активи є основними компонентами операційної діяльності підприємств та, відповідно, важливими ресурсами для їх функціонування та розвитку, що обмовляє постійну актуальність питань обліку та оподаткування таких активів.

Метою кваліфікаційної роботи бакалавра є визначення теоретичних особливостей обліку та оподаткування біологічних активів та виокремлення тих аспектів, які необхідно удосконалювати, на основі раніше проведеного практичного аналізу.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку та оподаткування біологічних активів на ФГ «Захарченка».

Предметом дослідження є комплекс нормативно-правових норм та методичних рекомендацій щодо обліку та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах

У ході дослідження були використані такі загальнонаукові методи: аналізу та синтезу, індукції та дедукції – для визначення понятійного апарату дослідження; класифікації – для визначання об'єктів обліку біологічних активів; порівняння – для аналізу закордонних праць та нормативних актів різних країн; узагальнення – для визначення переваг та недоліків окремих аспектів обліку та оподаткування біологічних активів.

За результатами дослідження сформульовані такі висновки:

– оцінено думки науковців, які трактували сутність поняття «біологічні активи», що дало змогу сформулювати висновок, що кожен із авторів вбачає власне визначення таким активам, проте загалом це поняття

наслідуює єдину суть, яка полягає у отриманні економічних вигід підприємством внаслідок вирощування будь-яких видів біологічних активів;

- визначено перелік об'єктів обліку біологічних активів, які були класифіковані у відповідності до норм чинного законодавства, що дало змогу виокремити, що біологічні активи мають свою специфіку пов'язану з їх обліком та оподаткуванням, саме це і вплинуло на наповнення подальшого дослідження;

- досліджено особливості оподаткування операцій від реалізації біологічних активів, в результаті чого виявлено, що умови для всіх сільськогосподарських підприємств не є єдиними, а різняться у залежності від обраної системи оподаткування, розміру підприємства, необхідності працевлаштування робітників з метою забезпечення господарського процесу, тощо;

- аналіз європейського досвіду обліку та оподаткування біологічних активів, на основі наукометричної бази Scopus, підтвердив той факт, що особливості обліку та звітності щодо біологічних активів не є загальноприйнятими, а регламентуються окремими стандартами та нормами наслідуючи при цьому вимоги МСБО та МСФЗ;

- визначено шляхи державної підтримки розвитку фермерських господарств, що розширить можливості щодо закупівлі нової партії гербіцидів, що скоротить рівень захворюваності сільськогосподарських культур, а отже підвищить її урожайність;

- представлено переваги конфігурації автоматизованого програмного забезпечення BAS АГРО. Бухгалтерія на противагу бухгалтерській програмі 1с.Підприємство;

- запропоновано оптимізацію процесу документообігу, що прискорить рух облікових документів між структурними підрозділами сільськогосподарського підприємства та мінімізаує матеріальних витрат, які може отримати підприємство внаслідок недооприбуткування біологічних активів.

Одержані результати можуть бути використані підприємством для покращення організації обліку та контролю за рухом та наявністю біологічних активів.

Результати апробації основних положень кваліфікаційної роботи бакалавра розглядалися на XV Міжнародній науковій конференції здобувачів вищої освіти «Проблеми розвитку економіки підприємства: погляди молоді» (м. Харків, 2022 рік), публікацією статті.

Ключові слова: біологічні активи, біологічні активи рослинництва, біологічні активи тваринництва, П(С)БО 30, облік біологічних активів, оподаткування біологічних активів.

Зміст кваліфікаційної роботи викладено на 54 сторінках, зокрема список використаних джерел із 47 найменувань, розміщений на 6 сторінках. Робота містить 10 таблиць, 6 рисунків, а також 8 додатків, розміщених на 9 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2022 рік

Рік захисту роботи – 2022 рік

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувачка кафедри
к.е.н., доцент
Ю.С. Серпенінова

ЗАВДАННЯ ДО КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ БАКАЛАВРА

на здобуття ступеня «бакалавр»
із спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
студентки 4 курсу, групи ОП-81а
Дьякової Владислави Вікторівни

Тема роботи: «Облік та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві»

Затверджена наказом від 10.06.2022 р. № 0428-VI

Термін подання студентом закінченої роботи: 10.06.2022 р.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у визначенні теоретичних особливостей обліку та оподаткування біологічних активів та виокремленні тих аспектів, які необхідно удосконалювати, на основі раніше проведеного практичного аналізу.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку та оподаткування біологічних активів на ФГ «Захарченка».

Предметом дослідження є комплекс нормативно-правових норм та методичних рекомендацій щодо обліку та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах

Кваліфікаційна робота виконується на виконується на матеріалах нормативно-правової бази України та інших країн світу, наукових доробків вітчизняних та закордонних вчених, даних Державної служби статистики

України, даних Державної казначейської служби України, внутрішньої документації яка стосується обліку біологічних активів ФГ «Захарченка».

Орієнтовний план кваліфікаційної роботи, терміни подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ»

Термін подання: 10.05.2022 р.

Зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент:

У розділі 1 провести теоретичний аналіз сутності поняття «біологічні активів» та їх класифікації; визначити особливості обліку та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві; проаналізувати європейський досвід обліку та оподаткування біологічних активів на аграрних підприємствах.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ФГ «ЗАХАРЧЕНКА»

Термін подання: 30.05.2022 р.

Зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент:

У розділі 2 здійснити аналіз показників економічної діяльності ФГ «Захарченка»; дослідити особливості обліку та оподаткування біологічних активів на ФГ «Захарченка»; запропонувати напрями вдосконалення обліку та оподаткування біологічних активів на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах.

8. Дата видачі завдання: 02.02. 2022 року

Керівник кваліфікаційної роботи

(підпис)

О.В. Кравченко

(ініціали, прізвище)

Завдання до виконання одержав

(підпис)

В.В.Дьякова

(ініціали, прізвище)

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	10
1.1 Теоретичний аналіз сутності поняття «біологічні активи» та їх класифікація.....	10
1.2 Особливості обліку та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві.....	14
1.3 Європейський досвід обліку та оподаткування біологічних активів сільськогосподарських підприємств	20
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ФГ «ЗАХАРЧЕНКА»	25
2.1 Аналіз показників економічної діяльності ФГ «Захарченка»	25
2.2 Особливості обліку та оподаткування біологічних активів на ФГ «Захарченка».....	29
2.3 Напрями вдосконалення обліку та оподаткування біологічних активів...	36
ВИСНОВКИ.....	45
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	47
ДОДАТКИ.....	53

ВСТУП

На основі того, що сільськогосподарська галузь економіки є провідною для України, то саме біологічні активи є основними компонентами операційної діяльності підприємств та, відповідно, важливими ресурсами для їх функціонування та розвитку, що обмовляє постійну актуальність питань обліку та оподаткування таких активів.

Питання обліку поточних біологічних активів є досить актуальним у працях як вітчизняних так і міжнародних вчених. Зокрема, Брик М.М., Тимченко Є.А., Загородній А.Г., у своїх працях визначають генезис поняття «біологічні активи», тоді як Кучеренко Т.Є., Клименко О.П., Бондарєва Т.Г., Замула І.В. працювали над їх класифікаційними ознаками а аналізі особливостей обліково-аналітичних аспектів. Також Остапчук О.В., Василюшин С.І., Жук В.М., присвятили велику кількість праць теоретичним аспектам обліку та оцінки біологічних активів як тваринництва так і рослинництва. Тоді як аспектами оподаткування біологічних активів займався Пасенко В.В. та Брик М.М. Враховуючи те, що облік та оподаткування таких активів є першочерговим на підприємствах сільськогосподарського призначення, то такий є має неабияке значення для вітчизняних підприємств, як лідерів у сфері експорту та імпорту сільськогосподарської продукції.

Так, мета роботи полягає у визначенні теоретичних особливостей обліку та оподаткування біологічних активів та виокремленні тих аспектів, які необхідно удосконалювати, на основі раніше проведеного практичного аналізу.

Враховуючи поставлену мету, у ході роботи необхідно виконати такі завдання:

- провести теоретичний аналіз сутності поняття «біологічні активи» та їх класифікації;

- визначити особливості обліку та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві;
- проаналізувати європейський досвід обліку та оподаткування біологічних активів на аграрних підприємствах;
- здійснити аналіз показників економічної діяльності ФГ «Захарченка»;
- дослідити особливості обліку та оподаткування біологічних активів на ФГ «Захарченка»;
- запропонувати напрями вдосконалення обліку та оподаткування біологічних активів на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку та оподаткування біологічних активів на ФГ «Захарченка».

Предметом дослідження є комплекс нормативно-правових норм та методичних рекомендацій щодо обліку та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах.

У ході дослідження були використані такі загальнонаукові методи: аналізу та синтезу, індукції та дедукції – для визначення понятійного апарату дослідження; класифікації – для визначання об'єктів обліку біологічних активів; порівняння – для аналізу закордонних праць та нормативних актів різних країн; узагальнення – для визначення переваг та недоліків окремих аспектів обліку та оподаткування біологічних активів.

Матеріальною базою дослідження стали: нормативно-правова база України та інших країн світу, наукові доробки вітчизняних та закордонних вчених, дані Державної служби статистики України, дані Державної казначейської служби України, внутрішня документація яка стосується обліку біологічних активів ФГ «Захарченка».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1 Теоретичний аналіз сутності поняття «біологічні активи» та їх класифікація

Поточна ситуація, яка склалася у вітчизняному економічному середовищі свідчить, що саме сільське господарство дає населенню засоби до існування. Таке господарство сприяє розвитку комерційної діяльності, стабільній зайнятості в сільській місцевості, покращує якість життя та зберігає щільність сільського населення.

Значення сільського господарства в ВВП України зберігає тенденцію до зростання особливо у третій та четвертій кварталах досліджуваних років (рис. 1.1). Для першого та другого кварталу характерними процесами є посівна, проте у цей період відбувається реалізація культур зібраних у минулих періодах, які знаходилися на зберіганні в елеваторах, щодо тваринництва то саме цьому періоду характерним є приріст народжуваності телят та курчат. Протягом останніх двох кварталів року відбувається збір продукції рослинництва (забій продукції тваринництва) та його продаж (експорт та/або імпорт) кінцевим споживачам. Зауважимо, що найбільшим попитом характеризуються такі культури: як пшениці (експорт 16,6 млн. тонн у 2021 році), ячмінь (експорт 4,2 млн. тонн у 2021 році), кукурудза (експорт 23,1 млн. тонн у 2021 році) [2]. Так, зернові та зернобобові культури, а також продукти тваринного походження (які здебільшого продаються в межах країни), безумовно, є найважливішими сільськогосподарськими продуктами сільського господарства України.

Вищенаведені факти підтверджують, що вичерпна, об'єктивна та своєчасна інформація є необхідною для успішного розвитку національної

економіки в ринкових умовах. Основними джерелами інформації, включаючи сільське господарство, є дані бухгалтерської звітності компаній.



Рисунок 1.1 – Динаміка частки виробництва сільськогосподарської продукції у ВВП, 2012 – 2021 рр., %

Джерело: складено автором на основі [1]

Важливим об'єктом бухгалтерського обліку в сільськогосподарській діяльності є «біологічні активи», саме вони відрізняють бухгалтерський облік у сільському господарстві від інших галузей економіки [3]. Для ведення бухгалтерського обліку біологічних активів основними нормативними актами є П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство». Першим стандартом визначено, що під поняття «біологічний актив» слід розуміти тварину або рослину, яку компанія вирощує для отримання сільськогосподарської продукції для продажу або як додаткові біологічні активи [27]. А у міжнародному стандарті наведено більш вузьке та менш змістовне визначення такому поняттю, зокрема, під біологічним активом розуміється жива рослина або тварина [28].

Нами були проаналізовані підходи науковців, сферою досліджень яких є термінологія біологічних активів (додаток Б). Так, наприклад Брик М. М. вважає, що під біологічними активами варто розуміти тварин та рослин, які експлуатуються у сільськогосподарському виробництві. У науковій праці він

уособлює під «тварини та рослини» худобу, рибу, спеціально вирощувані ліси та швидкозростаючі високопродуктивні плантації [32].

Інший науковець вважає, що саме біологічні активи є основою для підприємств, які здійснюють сільськогосподарську діяльність та підкреслює необхідність визнання, вимірювання та розкриття в бухгалтерському обліку повного процесу життєдіяльності таких активів [31].

Тимченко Є. А. наголошує на унікальності біологічних активів через тривалий час їх трансформації, наводячи наприклад періоду проростання від насінини до плодоносної рослини [29]. Тоді як Кучеренко Т. Є. свідчить про кількісні та якісні зміни біологічних активів та ймовірність забезпечення ними нової сільськогосподарської продукції [30].

У ході аналізу ми дійшли думки, що визначення можуть різнитися за наповненням, проте кожне з них наслідує єдину суть, що полягає у економічній вигоді яку отримує суб'єкт господарювання від продажу внаслідок утримання чи вирощування тварин чи рослин, сільськогосподарської продукції та інших продуктів, які заявляють у результаті їх переробки.

Відповідно до норм законодавства, біологічні активи поділяються на групу довгострокових (здатні приносити економічні вигоди протягом періоду більше 1 року) та поточних (до цього складу входять тварини на вирощуванні та відгодівлі, а також ті активи які проносять вигоди у строк до 1 року) біологічних активів [27]. Але також варто розрізняти біологічні активи з сільськогосподарською продукцією, яка отримується безпосередньо з таких активів, а готову продукцію для реалізації, свою чергу, виробляють шляхом переробки сільськогосподарської продукції.

Розглядаючи питання об'єктів обліку, то тут автори вбачають класифікувати біологічні активи тваринництва та рослинництва в залежності від терміну їх життєдіяльності (рис 1.2), де не секретом є факт існування проблеми обліку та контролю за їх наявністю [21]. Це пов'язано, в першу чергу, з постійною зміною їх властивостей (рослинництву притаманні 9 фаз

розвитку, починаючи від проростання, закінчуючи повною стиглістю; а тваринництву властиві факти набирання ваги та вікової зрілості).

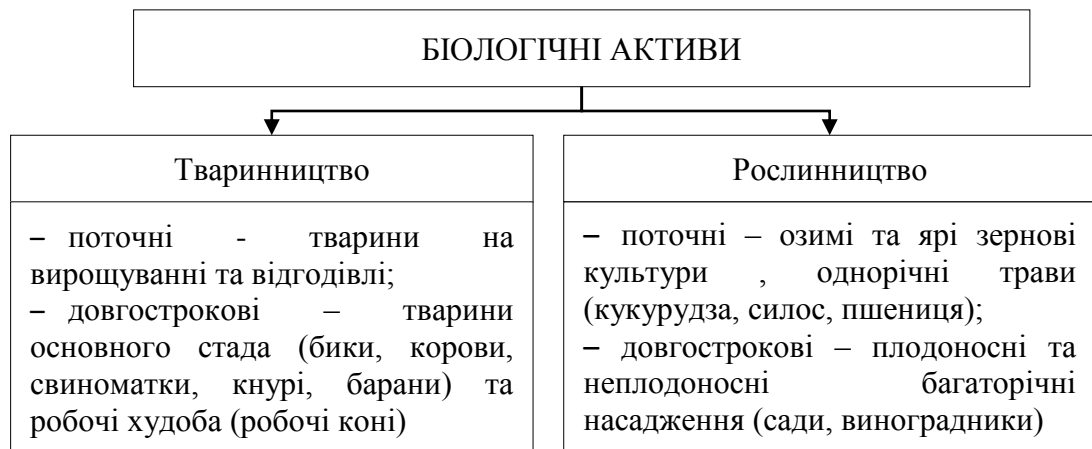


Рисунок 1.2 – Об’єкти обліку біологічних активів

Джерело: складено автором на основі [27, 28]

Оцінюючи рівень орієнтованості вітчизняного аграрного сектору на виробництво сільськогосподарської продукції у розрізі рослинництва та тваринництва, зазначимо, що рослинництво займає домінуючі позиції (рис. В.1). Такий стан речей став наслідком скорочення кількості ферм пов’язану з їх збитковістю через збільшення вартості комбікорму, підвищення вартості ветеринарних препаратів та часті спалахи вірусів у свиней та великої рогатої худоби [13]. У той час коли державою створюються додаткові можливості нарощування земельного банку (наприклад, завдяки відміні мораторію на продаж землі який був введений у 2001 році) [14].

Окрім визначеної нами раніше класифікації біологічних активів, чинним законодавством передбачено також їх розподіл на зрілі та незрілі. Так, саме зрілі біологічні активи стають продають на ринку сільськогосподарських товарів, тоді як незрілі (наприклад недозріла полуниця) не слугує об’єктом обміну зі споживачем [28].

Таким чином, проведений нами аналіз наукових трактувань поняття «біологічні активи» дав змогу підтвердити факт відсутності серед вчених єдиного підходу, проте сутність їх визначень прослідковується єдина, де

обов'язковою умовою є те, що такий актив має бути рослиною чи твариною, має вирощуватися в цілях продажу та належати до групи сільськогосподарських товарів. Окрім цього, була визначена класифікація біологічних активів, яка, звичайно, не була вичерпною через різноманітність поглядів науковців у цій області. Так, наприклад, окремі спеціалісти визначають біологічні активи не лише за терміном корисного використання, галузевою ознакою та здатністю приносити економічні вигоди, але й за способом використання у виробничому процесі, в залежності від шляху одержання економічних вигід, за процесом біологічних перетворень, тощо [26].

Отже, враховуючи той факт що біологічні активи є досить специфічною областю економічних знань, вважаємо за необхідне дослідити детально особливості їх обліку та оподаткування, пов'язану з активним розвитком сільськогосподарського сектору в Україні.

1.2 Особливості обліку та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві

Біологічні активи є основними компонентами операційних активів сільськогосподарських підприємств та є важливими ресурсами для їх функціонування та розвитку. На думку Міклуха О.Л. оцінка, вимірювання та розкриття біологічних активів у фінансовій звітності завжди було проблемою в теоретичному та практичному обліках, що стало наслідком недостатньої уваги науковців та спеціалістів до такої цієї галузі [34]. У той же час Кузьмович П.М. зазначає, що без чіткої та єдиної облікової політики щодо організації бухгалтерського обліку біологічних активів ефективність прийняття управлінських рішень значно менша у порівнянні з підприємствами які наслідують всі вимоги та рекомендації міжнародного та вітчизняного законодавства [35].

Так, основними документами, які регламентують бухгалтерських облік біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві є:

– облікова політика – яка визначає метод оцінки біологічних активів (у розрізі їх видів), порядок переоцінки, строк використання, особливості проведення інвентаризації, тощо (більш детальний огляд обов'язкових елементів облікової політики щодо біологічних активів відображений у табл.Г.1);

– робочий план рахунків – визначає класифікацію біологічних активів, які вирощуються та/або відгодовуються на сільськогосподарському підприємстві (вводяться додаткові субрахунки для достовірності обліку всіх видів таких активів).

Дані таблиці Г.1 свідчать, що облікова політика сільськогосподарського підприємства має містити окремі елементи, без яких достовірність та точність даних відображених у звітності ставиться під сумнів.

Практикуючі бухгалтери, особливу увагу приділяють саме оцінці біологічних активів, яка характеризує процес оцінювання в грошових одиницях всіх видів рослинництва та тваринництва вирощуванням та/або відгодівлею яких займається сільськогосподарське підприємство.

Серед науковців також найбільш популярною є тематика оцінки біологічних активів, про це у своїх працях визначали вітчизняні науковці, такі як: Гнатюк А та Овчарова Н.В.[41, 42]. Вважаємо, що проблеми в їх оцінці пов'язані з тим, що сільське господарство значною мірою залежить від агрокліматичних умов та територіальної віддаленості підприємства від ринків збуту. Особливо гостро це відчувається при оцінці довгострокових біологічних активів, справедлива вартість яких створювалася протягом більш тривалого періоду часу в мінливих ринкових умовах. Значно змінюється вартість багаторічних рослин і тварин, що харчуються, залежно від зон їх розміщення, що напряду залежить від зміни сум виробничих витрат.

На законодавчому рівні даному питанню також приділяється значна увага, наприклад, відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» біологічні активи можуть визначатися за:

а) справедливою вартістю – така сума грошових коштів, за яку сільськогосподарське підприємство може реалізувати біологічний актив за звичайних умов на відповідну дату. Розрізняють такі методи, як:

- метод аналізу контрактів – характеризується визначенням ціни на основі аналізу цінових пропозицій конкурентів у розрізі регіону та цін сільськогосподарських підприємств, які реалізують подібну продукцію;

- метод останніх цін – характеризується встановленням останньої ринкової ціни пов'язаної з таким активом, за нормальних економічних умов господарювання;

- метод аналогів – характеризується встановленням ринкової ціни на подібний біологічний актив з урахуванням усіх його характеристик;

- метод додаткових показників – характеризується ймовірністю оцінювання таких біологічних активів за інших показників, наприклад за умови припинення їх життєдіяльності (оцінка свиней за вартістю м'ясопродуктів);

- метод дисконтування – характеризується визначенням теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень.

б) первісною вартістю – є загальна сума понесених витрат сільськогосподарських підприємством для придбання біологічного активу, його доставки та сум обов'язкових платежів визначених державою.

Зазначимо, що саме оцінка за справедливою вартістю має певні проблемні аспекти, які пов'язані з їх практичним застосуванням (рис.1.3). Ловінська Л.Г вважає, основним недоліком такої оцінки її умовний характер, адже така вартість не визначається реальною бухгалтерською операцією, а отже існує опосередкований вплив на порушення принципу обачності [43].

Ми розділяємо думку з Голотюк Л.С. щодо того, що оцінка біологічних активів має безпосередній вплив на показники прибутку

сільськогосподарського підприємства [44]. Адже це визначає собівартість продукції, яка впливає на ціну реалізації, а отже на кількість реалізованої продукції кінцевим споживачам. Тому від точності та достовірності проведеної оцінки біологічних активів залежать суми податку на прибуток, яку сплатить підприємство за відповідний період.

Продукція рослинництва	<ul style="list-style-type: none"> - У цінах активного ринку не враховують якісні показники продукції (наприклад, ступінь вологості); - Недоступність до контрактів, на основі яких була оцінка у період збирання урожаю; - Складний пошук бази порівняння для встановлення справедливої вартості (наприклад у горіховництві, вирощуванні ягід, тощо) 	Метод	Ризик
Продукція тваринництва	<ul style="list-style-type: none"> - Неможливість порівняти пропоновані ціни агрофірм залежно від їх розміру (враховуючи тривалість життя худоби, фертильність, несучість); - Відсутність публічної інформації пов'язаної з технологічними показниками розвитку специфічних виробництв (вівчарство, конярство, шовківництво) 	Аналізу контрактів	<ul style="list-style-type: none"> - Знижки для постійних клієнтів; - Недотримання принципу «витягнутої руки», що сприяє укладанню договорів не за ринковою вартістю
		Останніх цін	<ul style="list-style-type: none"> - Залежність останньої ціни від умов договору; - Неможливо якісно оцінити актив на дату останньої ціни
		Аналогів	Такі активи є специфічним товаром і часто є кінцевим продуктом, тому судження щодо аналогу може суттєво викривити кінцевий результат
		Додаткових показників	Призводить до заниження вартості активів, оскільки фактично вартість визначають за залишковим принципом, який доречний тоді, коли актив знецінився і його вже не можна використовувати за прямим призначенням
Дисконтування	Суперечить загальним правилам ціноутворення і концептуальним основам фінансової звітності, адже чим більше відстрочення платежу за окремим контрактом, тим меншою є вартість активу і навпаки		

Рисунок 1.3 – Проблемні аспекти застосування справедливої вартості біологічних активів рослинництва та тваринництва

Джерело: складено автором на основі [3]

Але перед тим, як біологічні активи будуть реалізовані вони обліковуються на різних синтетичних рахунках підприємства, характеризуючи тим самим їх життєвий цикл.

Так, наприклад, поки біологічний актив вирощується чи вигодується, то такий обліковується на рахунках: 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи», тоді як аналітичний облік здійснюється відповідно до видів та груп вирощуваних біологічних активів, який затверджується у Робочому плану рахунків сільськогосподарського підприємства.

У результаті біологічних перетворень біологічні активи створюють сільськогосподарську продукцію, яка обліковується за дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», тоді як на рахунку 23 «Виробництво» відображаються витрати, які понесло підприємство на його вирощування та/або відгодівлю наприклад оплати праці, додаткові витрати сторонніх організацій, загально виробничі витрати, тощо. Дохід від реалізації безпосередньо біологічних активів чи сільськогосподарської продукції за первісною вартістю відображається на рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», тоді як отримання доходу за реалізацію активів оцінених за справедливою вартістю обліковується на рахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів». Більше детальний огляд прикладу господарських операцій пов'язаний з рухом біологічних активів відображений у додатку Д.

З вищенаведеного випливає, що після того, як виробник сільськогосподарської продукції акумулював відповідну суму доходу за податковий період то він має сплатити обов'язкові податкові платежі, які визначені Податковий кодексом України. Проте, відповідно до чинного законодавства, не всі виробники сільськогосподарської продукції сплачують однакову відсоткову ставку від доходу отриманого за податковий період. Це в першу чергу пов'язано із системою оподаткування, яку було обрано ним

при реєстрації. Детальний огляд всіх можливих шляхів реєстрації виробників сільськогосподарських товарів відображено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Особливості оподаткування доходів отриманих від реалізації біологічних активів сільськогосподарськими підприємствами

Система оподаткування	Суб'єкт господарювання	Ставка ПнП	Інші податки	Примітка
Загальна	Юридична особи	18%	Податок на доходи фізичних осіб (18%); Військовий збір (1,5%), Рентна плата; Акцизний податок з вироблених в Україні товарів; Податок на Додану вартість; Податок на майно; Екологічний податок	
ФОП 1 група	Фізична особи	до 10% від ПМПО (у 2022 році 248,10 грн/міс)		Маленьке фермерське господарство
ФОП 2 група	Фізична особи	до 20% від МЗП (у 2022 році до 1320,00 грн/міс)		Середнє фермерське господарство
ФОП 3 група	Юридична особи	3% від доходу + ПДВ або 5% від доходу без ПДВ		
	Фізична особи			
ФОП 4 група	Юридична особи	для ріллі, сіножатей і пасовищ - 0,95 (у гірських зонах - 0,57); для багаторічних насаджень - 0,57 (у гірських зонах 0,19); для земель водного фонду - 2,43	Кількість найманих осіб необмежена	
	Фізична особи		Не використовують працю найманих осіб	
Фізична особа	може взяти в сільській раді довідку про наявність земельних ділянок у такої та не сплачувати податки за продаж самостійно вирощеної продукції, якщо землі менше ніж 2 га			

Джерело: складено автором на основі Податкового кодексу України

Дані таблиці свідчать, що основним критерієм який впливає на суми податків від реалізації біологічних активів залежать від розміру підприємства, кількості власної чи орендованої землі та кількості найманих працівників.

Існуючи система оподаткування сільських товаровиробників є досить поблажливою, адже фактично один власник може виступати керівником агрофірми яка займається вирощуванням яблуневих та грушевих садів, а також лікарських рослин, сплачуючи при цьому 18% податок на прибуток, і

паралельно бути фізичною особою підприємцем на другій групі оподаткування сплачуючи лише єдиний податок (так як суми ЄСВ будуть погашені за основним місцем роботи в агрофірмі). Це дасть змогу скоротити податкове навантаження на особу, не порушуючи при цьому норм чинного законодавства.

За результатами дослідження можна зробити висновок, що існують певні спірні аспекти, які намагаються вирішити теоретики та практики, і такі здебільшого стосуються оцінки біологічних активів. Проаналізувавши податкову систему України, яка застосовується до виробників сільськогосподарської продукції вважаємо за необхідне дослідити аналогічне питання у міжнародному контексті, що дасть змогу виокремити вітчизняні переваги та недоліки, а також може стати поштовхом по імплементації закордонного досвіду.

1.3 Європейський досвід обліку та оподаткування біологічних активів сільськогосподарських підприємств

Закордонний досвід показує, що основним документом, який регламентує операції пов'язані з біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах є МСБО 41 «Сільське господарство» [28]. Загалом закордонна система бухгалтерського обліку мало в чому відрізняється від вітчизняної. Але, спочатку, вважаємо за необхідне особливу увагу приділити проблемам на яких акцентують увагу у власних дослідженнях закордонні науковці. Для виявлення найбільш проблемних аспектів, які стосуються обліку, нормативно-правового врегулювання оцінки чи інвентаризації біологічних активів, нами був проведений аналіз наукових праць на основі науко-метричної бази Scopus (таблиця 1.3).

Так, наприклад, міжнародні експерти бухгалтерського обліку також піднімають питання щодо доречності використання справедливої вартості. Хоча на противагу первісній вартості, закордоном виступає історична

вартість, хоча за сутністю такі поняття є тотожними. На думку Malsch , В. та Guénin-Paracini , Н. справедлива вартість є ціною, яка була б отримана при продажі активу або сплачена за передачу зобов'язання між учасниками ринку на дату такої оцінки [37].

Таблиця 1.3 – Результати науко-метричного аналізу наукових праць закордонних науковців щодо проблематики обліку біологічних активів

№	Автор (рік)	Сутність дослідження	КЦ
1.	Gonçalves, R., Lopes, P., & Craig, R. (2017)	Досліджується релевантність обліку за справедливою та історичною вартістю біологічних активів на прикладі 389 компаній відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство». Результати показали, що визнані біологічні активи мають значення за справедливою вартістю, але є більш релевантними для компаній з вищим рівнем розкриття інформації	12
2.	Daly, A., & Skaife, H. A. (2016)	Оцінюється залежність розміру заборгованостей сільськогосподарського підприємства з методом оцінки, який вони використовують для біологічних активів. Так, було виявлено, що вартість боргу є вищою для фірм, які використовують метод справедливої вартості. Однак позитивний зв'язок між вартістю боргу та справедливою вартістю обумовлюється фірмами перетворюють плодоносні рослини, що проносять урожай більше 1 року)	10
3.	Argilés, J. M., Garcia-Blandon, J., & Monllau, T. (2011)	Проведено емпіричне дослідження із вибіркою іспанських ферм, які оцінюють біологічні активи за історичною та справедливою вартістю. Було виявлено більшу прогностичну силу майбутніх прибутків за справедливої оцінки біологічних активів.	24
4.	Arbidane, I., & Mietule, I. (2018).	Акцентовано увагу на малодослідженій тематиці бухгалтерського обліку та оцінки біологічних активів в Латвії, що призводить до плутанини та невизначеності ц практичній діяльності бухгалтерів агрофірм. У дослідженні визначено складні питання оцінки та обліку біологічних активів у Латвії, розроблено можливі рішення щодо підвищення якості обліку біологічних активів із пропозицією внесення необхідних змін до законодавства та внесення змін до методичних документів	9
5.	Scott, D., Wingard, C., & van Biljon, M. (2016)	Досліджено особливості обліку біологічних активів у Північній Африці, де представники державного сектору звітують за методом нарахування, а приватного за модифікованою касовою схемою. Наголошується на відсутності єдиної основи бухгалтерського обліку, яка перешкоджає порівнянності фінансової інформації щодо біологічних активів.	4

Примітка: КЦ – кількість цитувань

Джерело: складено автором

Деякі науковці акцентують увагу, що справедлива вартістю є своєрідною точкою зустрічі інтересів між покупцем і продавцем [36] а, отже, така вартість відповідає основним якісним характеристикам бухгалтерської інформації, зокрема релевантності та достовірному представленню.

Прихильники оцінки біологічних активів за справедливою вартістю стверджують, що ця основа оцінки підвищує релевантність бухгалтерської інформації, оскільки вона краще відображає економіко-фінансову реальність суб'єктів господарювання [10].

На думку Vuanes , A. та Jentoft , S. при оцінці біологічних активів не можна застосовувати фрагментований погляд на аспекти, які мають безпосередній чи опосередкований вплив на них, адже це не дозволить вичерпно виміряти їх вартість [38]. Тому науковці пропонують підійти до об'єкта дослідження з міждисциплінарної точки зору, враховуючи не лише бухгалтерський та економічний аспекти, а й агрономічні аспекти, які кількісно та якісно змінюють вартість біологічних активів.

Окрім наукових праць було досліджено нормативні особливості звітності щодо висвітлення інформації пов'язаної з біологічними активами (табл.1.4).

Досвід показує, що процес бухгалтерського обліку та фінансової звітності регламентується у кожній країні своїм стандартом, проте загальна картина демонструє схожі підходи до трактування та відображення операцій з біологічними активами. Але слід відзначити, що більшість досліджених країн при оцінці біологічних активів використовують метод історичної собівартості, хоча науковці наголошують на доцільності використання методу справедливої, що підтверджує раніше проведене нами наукометричне дослідження. Окрему увагу також звернемо на досвід оцінки біологічних активів в Австралії, де застосовують чисту ринкову вартість, здебільшого така ціна формується внаслідок попиту та пропозиції на ідентичну сільськогосподарську продукцію. Проте, тут унеможлиблюється

ймовірність підвищення ціни через такі фактори як, наприклад, екологічність, свіжість, конкурентоспроможність тощо.

Таблиця 1.4 – Закордонний досвід фінансової звітності про біологічні активи

	Австралія	Велика Британія	Франція	Чехія	США	МСБО/МСФЗ
Система звітності	Рада зі стандартів аудиту та впевненості Австралії (AASB)	Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку	Загальноприйнятий план рахунків Франції (PCG)	Чеська академія наук	Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку	МСБО/МСФЗ
Звітність про сільськогосподарську діяльність	AASB 1037	без особливих вимог	PCGA	без особливих вимог	SOP 85-3	МСБО 41
Структура звіту про прибутки та збитки	Двостороння	Вертикальна	Вертикальна	Вертикальна	Вертикальна	Вертикальна
Метод оцінки біологічних активів	Чиста ринкова вартість	Історична вартість	Історична вартість	Історична вартість	Історична вартість	Справедлива вартість
Зміна вартості у звітності	у прибутку або збитку	зміни не повідомляється	зміни не повідомляється	зміни не повідомляється	зміни не повідомляється	у прибутку або збитку

Джерело: [39]

Проведений аналіз дав змогу головні проблеми, на вирішенні яких акцентують увагу закордонні науковці, зокрема такі стосуються:

- відсутності методичних рекомендацій щодо застосування різних методів оцінок біологічних активів (Латвія);
- відсутності нормативно-правового регулювання обов'язковості проведення інвентаризації біологічних активів на агрохолдингах (Чехія);

- подвійного законодавства щодо обліку та оцінки біологічних активів в залежності від форми власності аграрного підприємства (Північна Африка);

- колізій між законодавчими нормами, які регулюють облік та аудит біологічних активів (Іспанія, Естонія);

- відсутністю відповідальності (крім адміністративної) за порушення умов нормальної життєдіяльності біологічних активів пов'язаної з невідповідністю норм спожитку (добрив, зерна тощо) біологічними активами у сучасних кліматичних умовах (Литва).

Отже, сільськогосподарське виробництво за сутністю не відрізняється в залежності від країни, адже таке характеризується тривалістю виробничо-технологічного циклу, його сезонністю, наявністю та використанням продукції власного виробництва (насіння, корми), які накладають відбиток на механізм формування фінансових результатів сільськогосподарського виробництва. Порівняльний аналіз закордонних та вітчизняних праць показав, що проблеми обліку та оподаткування біологічних активів ідентичні світовим проблемам та існують в межах оцінки та визнання таких активів. Дотримання вітчизняними сільськими господарствами нормативних вимог та рекомендацій дасть змогу їм наблизити свою діяльність до задовільного рівня, тим самим збільшивши кількісні та якісні показники, що можуть позитивно вплинути на розширення ринків збуту, збільшення земельного банку та залучення додаткових інвестицій.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ФГ «ЗАХАРЧЕНКА»

2.1 Аналіз показників економічної діяльності ФГ «Захарченка»

Сільське господарство є основною галуззю економіки нашої держави. Так, за останні роки за допомогою вирощування якісної аграрної продукції Україна зміцнила свої позиції на ринку сільськогосподарських товарів та за результатами 2021 року у країні ЄС загалом було експортовано продукції на 2,2 млрд.євро, що на 8,1% більше за аналогічний період минулого року [45].

Враховуючи факт нарощення потенціалу агропромисловими підприємствами, базою дослідження стало фермерське господарство Захарченка А.В. (далі – ФГ «Захарченка»), основна діяльність якого зосереджена на території Юнаківської громади у Сумській області.

Свою господарську діяльність підприємство почало у 1997 року, тоді у власності сім'ї фермерів знаходилося близько 12 га земель. На поточний момент фермерське господарство має потужну матеріально-технічну базу, а загальна кількість оброблюваних земель складає 1,8 тис га. Більша половина земельного банку ФГ «Захарченка» знаходиться у довгостроковій оренді, проте після відміни мораторію у липні 2021 на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення року кількість власних земель господарства збільшилась.

Основним видом діяльності ФГ «Захарченка» є вирощування зернових, бобових, олійних культур та їх оптова торгівля. Внаслідок поширення попиту на плоди горіхових дерев у 2015 році підприємством було додано КВЕД 01.25 (Вирощування ягід, горіхів та інших фруктів). Також додатковим видом діяльності підприємства є скотарство, а з 2020 року керівництво розпочало вирощування птахів (зокрема курей) та створило замкнутий процес виробництва, тобто реалізує вже готову продукцію (м'ясо птиці, курячі яйця тощо).

Враховуючи широкую спеціалізацію ФГ «Захарченка», пропонуємо оцінити основні фінансові показники його діяльності. Так, на основі фінансової звітності фермерського господарства за 2019-2021 роки були розраховані показники, які характеризують його ліквідність, платоспроможність та ділову активність. Результати розрахунків відображені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Результати розрахунків показників ліквідність, платоспроможність та ділової активності ФКГ «Захарченка» за 2019-2021 роки

Показник	Роки			Нормативне значення
	2019	2020	2021	
Аналіз ліквідності підприємства				
Коефіцієнт загальної ліквідності	0,63	0,90	0,96	> 1
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,18	0,35	0,61	0,6 - 0,8
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,12	0,18	0,26	не <0,2 - 0,3
Аналіз платоспроможності підприємства				
Коефіцієнт автономії	0,32	0,49	0,61	> 0,5
Коефіцієнт фінансування	0,61	0,79	0,85	≥ 1
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами	0,11	0,29	0,32	> 0,5
Аналіз ділової активності підприємства				
Коефіцієнт оборотності активів	1,15	0,91	0,97	Збільшення
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	15,07	12,72	14,51	Збільшення
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	22,68	28,30	25,16	Збільшення
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	24	29	25	Зменшення
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	16	13	15	Зменшення

Джерело: розраховано автором

Аналізуючи вищенаведені дані, зауважимо про неефективне використання активів фермерського господарства, особливо це стосується результатів розрахунку 2019 року. Також за цей період підвищився період погашення кредиторської та дебіторської заборгованостей, що пов'язано з наслідками поширення корона-вірусної інфекції в результаті якої були подовжені строки року та умови оплати за надані та отримані ФГ

«Захарченка» товари, роботи, послуги. Відтак, результат проведеної сільськогосподарської діяльності у 2019 році демонструє не відповідність нормативним значенням та всіма розрахованими показниками. Тоді як 2020 рік ознаменувався для фермерського господарства підйомом. Так, прослідковується зростання коефіцієнтів ліквідності, що пов'язано в першу чергу з тим що підвищилася вартість активів, тоді як загальна сума зобов'язань скоротилася, зокрема це стосується коефіцієнту загальної ліквідності, який при порівнянні 2020 року з 2019 роком підвищився на 0,27 пунктів, тоді як при порівнянні минулого року с 2020 він також виріс на 0,06 пунктів. В першу чергу це свідчить про те, що керівництво сфокусувало зусилля на скорочення заборгованостей, що пропорційно впливає на результати коефіцієнту оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості та терміну їх погашення.

Щодо платоспроможності, то коефіцієнт автономії став відповідати нормативним значенням лише в результаті діяльності 2020 та 2021 років, тоді як коефіцієнт фінансування досі не знаходиться в межах допустимих значень. Аналогічна ситуація прослідковується і в забезпеченні ФГ «Захарченка» власними оборотними коштами, звичайно слід відзначити позитивну динаміку збільшення такої забезпеченості проте протягом досліджуваних трьох років все ще не було досягнуто оптимального значення.

Відтак, оцінка показників ліквідності, платоспроможності та ділової активності демонструє, що в результаті зовнішній факторів 2019 рік ознаменувався для підприємства кризовими явищами, проте завдяки прийнятій ефективним рішенням управлінського персоналу такі показники почали зростати, а вже в результаті сільськогосподарської діяльності 2021 року майже кожен із досліджених показників знаходиться в межах норми.

Наступним показником, який необхідно дослідити в динаміці є рентабельність підприємства, адже саме результати такого показника дають поштовх підприємству переорієнтувати свою діяльність, шукати додаткові ринки збуту, працювати над мінімізацією витрат, аналізувати додаткові

можливості фінансування тощо. Для розрахунку такого показника нами був збільшений діапазон розрахунків, для того що дослідження було максимально репрезентативним та можна були виявити фактори впливу на його збільшення чи зменшення. Динаміка рентабельності діяльності ФГ «Захарченка» представлена на рисунку 2.1.

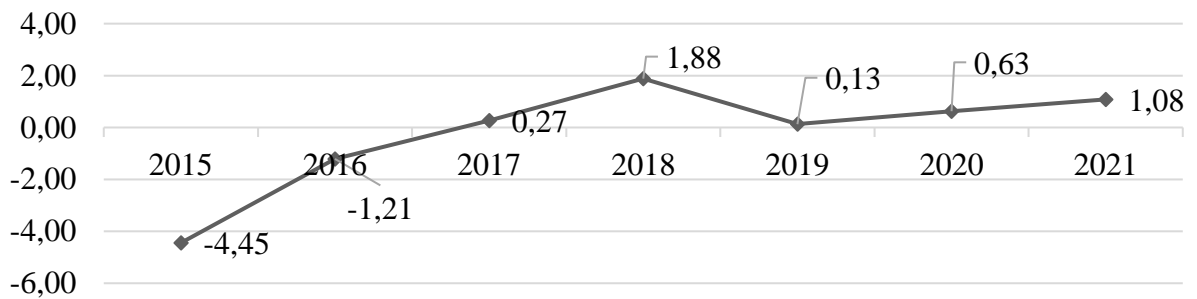


Рисунок 2.1 – Динаміка показника рентабельності ФГ «Захарченка»

Джерело: складено автором

Дані рисунка свідчать, що при порівнянні показника рентабельності 2021 року та 2015, то звичайно прослідковується підвищення, проте при порівнянні кожного року окремо, то видно що у 2016 році не дарма підприємство здійснило засадження земель відведених під садівництво волоським горіхом та фундуком. Таке управлінське рішення було сформоване внаслідок збитків минулих років, на які вплинули і такі фактори як військова агресія з боку Росії у 2014-2015 року, що скоротило ринок збуту ФГ Захарченка і те, що пошук нових ринків збуту не дав результат через його не конкурентоздатність на противагу такого сільськогосподарського підприємства як ФГ «Натон», який на той момент займав лідируючі позиції на ринку збуту сільськогосподарської продукції поміж фермерських господарств у Сумській області. Також в результаті довгих суперечок протягом 2016-2017 років керівництва з агрономами було прийнято рішення про відмову від засадження сільськогосподарських земель такими культурами як: овес, соя та рапс, а орієнтацію лише на пшеницю, соняшник та кукурудзу.

Наступні періоди також вже знаменувалися відчутним підвищення рентабельності ФГ «Захарченка», на це також вплинуло на те, що окрім вирощування продукції рослинництва, актуалізувалося розведення скотарства. Так, починаючи з 1997 року досліджуване фермерське господарство вирощувало свиней різних порід та реалізовувало їх у межах Юнаківської громади, проте з плином часу поголів'я свиней не відновлювалося у межах видової ознаки, що, вважаємо, вплинуло на їх продуктивність. Так із 2019 року, на ґрунті відновлення скотарства, як важливого виду діяльності з точки зору як розведення з метою продажу у вигляді молодняку та і продажу готової сільськогосподарської продукції, керівництвом було прийнято рішення про поновлення поголів'я свиней на фермі.

Відтак, станом на 2021 рік діяльність фермерського господарства є рентабельною та прибутковою, але це не можна сказати про результати діяльності 2019 року, який знаменувався кризою внаслідок корона-вірусною інфекції. Отже, на поточний момент діяльність підприємств орієнтована як на вирощування рослинництва так і тваринництва, хоча підприємство залишається орієнтованим на вирощування зернових та олійних культур та з кожним намагається розширювати як внутрішні так і зовнішні ринки збуту.

2.2 Особливості обліку та оподаткування біологічних активів на ФГ «Захарченка»

Сільськогосподарська діяльність ФГ «Захарченка» представлена вирощуванням продукції рослинництва та тваринництва. Поміж сільськогосподарської продукції рослинництва найбільшу частку займає: пшениця (44,3%), кукурудза (36,9%) та соняшник (18,8%). Раніше підприємство також займалося вирощуванням овсу, сої та рапсу, проте у 2017 році від їх вирощування повністю відмовилися внаслідок скорочення на них попиту. Окрім цього підприємство також займається вирощуванням

довгострокових біологічних активів, зокрема це фруктові дерева, також у 2016 році вільні земельні ділянки для садівництва, які знаходяться у розпорядженні фермерського господарства були засаджені горіхом волоським та фундуком.

Що стосується тваринництва, то більшість таких біологічних активів є поточними, адже знаходяться на вирощуванні та відгодівлі. Це стало причиною того, що ФГ «Захарченка» тільки починає нарощувати свій потенціал у виробництві саме такої продукції, проте реалізація живих тварин на забій, а також курячих яєць (через замкнутий цикл виробництва) також відбувається.

Порівняльна характеристика відображення у бухгалтерському обліку ФГ «Захарченка» операцій з біологічними активами відображена у таблиці 2.2. Відтак, бухгалтерський облік продукції рослинництва ведеться на рахунках: 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» та 108 «Багаторічні насадження», тоді як продукція тваринництва відображається на рахунках поточних біологічних активів, зокрема: рахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» та рахунку 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Для подальшого дослідження нами був проаналізований Наказ про облікову політику ФГ «Захарченка» який у містить окремі додатки, зокрема це:

- перелік посадових осіб яким надано право: підпису первинних документів та звітності; формування звітності; здійснення контролю за рухом всіх активів фермерського господарства, його капіталу та зобов'язань;
- робочий план рахунків сільськогосподарського підприємства, який нічим не відрізняється від плану рахунків визначеного у Інструкції № 291 від 30.11.1999 року;

– особливості документообігу первинної документації, зокрема інформацію що стосується обліку біологічних активів було акумульовано та представлено на рисунку 2.2;

– перелік первинних документів розрізі господарських операцій, документи, які по'язані з оприбуткуванням та рухом біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві відображені у додатку Е.

Таблиця 2.2 – Відображення у обліку операцій з біологічними активами рослинництва та тваринництва на ФГ «Захарченка»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
Облік біологічних активів тваринництва			
Приплід	213	23	18327,00
Вирощування молодняку тварин <i>понесено витрат</i>	23	651, 661, 208, 91	7541,00
<i>збільшено первісну вартість молодняку</i> Складається відомість зважування тварин (форма №ПБАСГ-10) та розраховується приріст (форма №ПБАСГ-11)	213	23	7541,00
Переведення молодняку в основне стадо ВРХ <i>відображено капітальні інвестиції</i> <i>зараховано молодняк до основного стада</i>	155 164	213 155	25868,00 25868,00
Облік поточних біологічних активів рослинництва (на прикладі пшениці)			
Понесені до дати балансу витрати на вирощування пшениці	23	209, 651, 661, 91	536701,00
На дату балансів жодних записів не відображають			
Витрати понесені після дати балансу на вирощування та збір пшениці	23	209, 651, 661, 91	125600,00
Оприбутковано зібрану пшеницю	27	23	662301,00
Реалізовано пшеницю	361	701	892141,80
Відображено дохід від продажу пшениці	701	791	229840,80
Списана собівартість пшениці	901	27	662301,00
Віднесено собівартість пшениці на фінрезультат	791	901	662301,00
Отримання оплати за реалізовану пшеницю	311	361	892141,80
Облік довгострокових біологічних активів (на прикладі волоського горіху)			
Понесено витрати на вирощування волоського горіху до моменту плодоношення	152	208, 651, 661, 91	31240,60
Поставлено волоський горіх на баланс Оформлення Акту приймання ДБА рослинництва за формою №ДБАСГ-1	108	152	31240,60
Понесено витрати на дерева горіхів до моменту оприбуткування плодів	23	131, 208, 651, 661, 91	7706,20
Оприбутковано плоди волоського горіху	27	23	12453,45

Продовження таблиці 2.2

Реалізовано волоських горіх	361	701	20561,90
Відображено дохід від продажу волоського горіху	701	791	8108,45
Списана собівартість волоського горіху	901	27	12453,45
Віднесено собівартість волоського горіху на фінрезультат	791	901	12453,45
Отримання оплати за реалізований волоський горіх	311	361	20561,90

Контроль за дотриманням правил та умов ведення первинного обліку на ФГ «Захарченка» покладена на головного бухгалтера (Захарченко О.В.), тоді як бухгалтерський склад загалом складається з двох осіб (помічник бухгалтера – Опанасенко А.Г.), проте до квітня 2019 року на підприємстві були три штатні одиниці відділу бухгалтерії, проте внаслідок корона-вірусної інфекції штат було вимушено скорочено через скорочення обсягів реалізації сільськогосподарської продукції.

На сьогоднішній момент, хоча обороти ФГ «Захарченка» зросли у порівнянні із показниками фінансового стану 2019 року, проте штат бухгалтерів залишається незмінним. Зауважимо, що робота бухгалтерів не завжди обмежується лише опрацювання первинної документації, нарахуванням заробітної плати, сплатою податків та зобов'язань по договорам поставок, тощо. За їх присутності також виконуються вимірювальні роботи на фермі, наприклад при зважуванні тварин, в першу чергу це покликане для уникнення похибок у даних наданих ветеринарами та працівниками ферм. Хоча побудова ефективної системи обміну кількісною та якісною інформацією та функціонування на підприємстві дієвих важелів впливу на їх достовірність могла б скоротити трудоемкість облікового процесу.

Бухгалтерський облік всіх господарських операцій на ФГ «Захарченко» відбувається за допомогою програмного забезпечення 1С.Підприємство. Проте враховуючи поточну військову ситуацію в країні, керівником підприємства було прийнято рішення, що після посівної компанії бухгалтерія

має зайнятися зміною такої на альтернативне автоматизоване забезпечення вітчизняного виробництва.

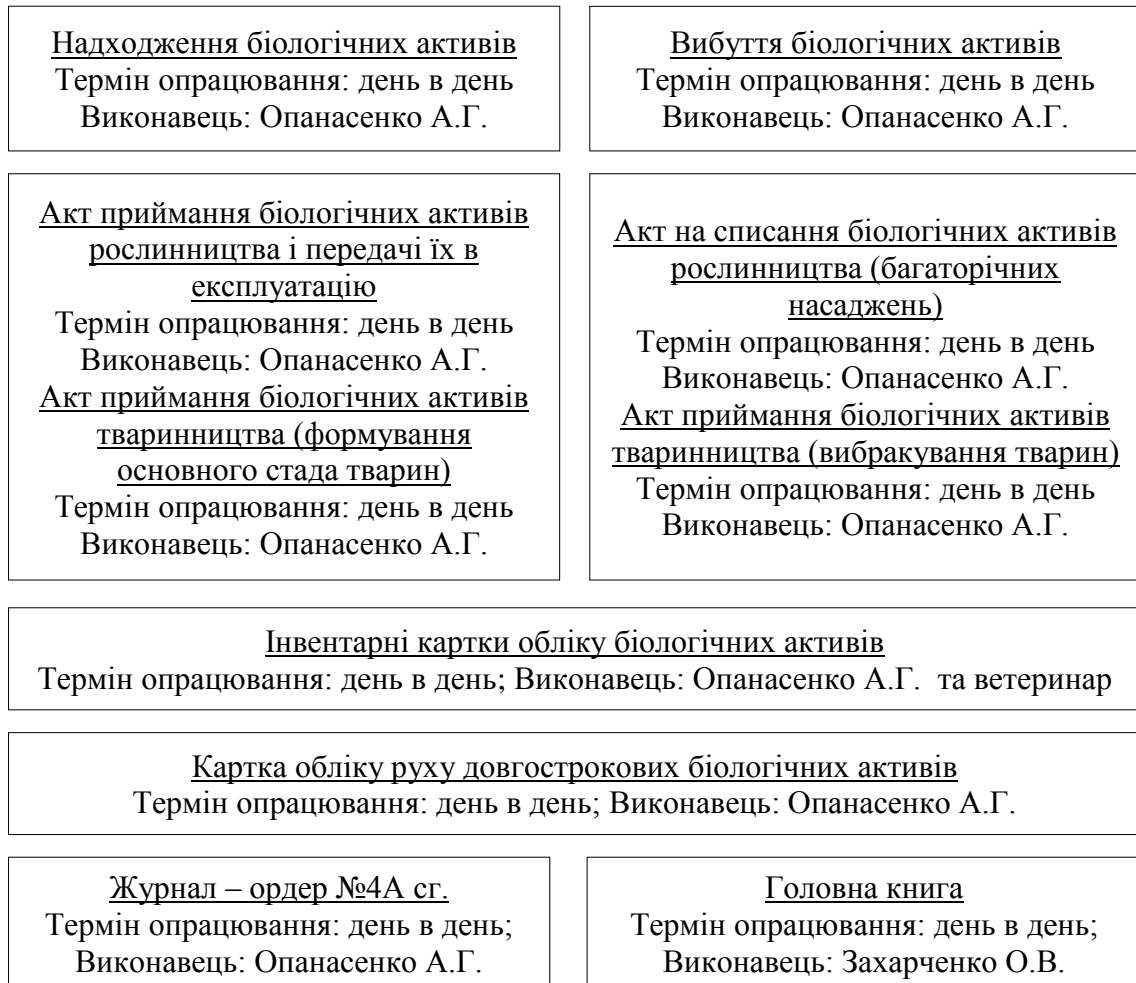


Рисунок 2.2 – Особливості документообігу з обліку біологічних активів на
ФГ «Захарченка»

Джерело: складено автором за даними ФГ «Захарченка»

На її основі відбувається формування інвентаризаційних відомостей для її проведення, а також порівнюються отримані дані з плановими. Аналізуючи особливості інвентаризації на ФГ «Захарченка» було визначено, що така проводиться один раз на рік для всіх без виключення активів наприкінці звітного року, що не відповідає вимогам методичних рекомендацій Міністерства аграрної політики №37-27-12/14023 від 04.12.2003 року. Так, інвентаризація тварин та рослинних насаджень

здійснюється інвентаризаційною комісією, яка перед її початком має перевірити стан первинних документів, які стосуються біологічних активів та взяти розписку з агронома та ветеринара (це матеріально-відповідальні особи на ФГ «Захарченка», які відповідальні за надходження та їх списання). Способи проведення інвентаризації біологічних активів на ФГ «Захарченка» відрізняються від виду таких активів, зокрема:

- інвентаризація тварин – інвентаризація свиней здійснюється після відгодівлі у розрізі станків; інвентаризація птиці здійснюється за допомогою відловлювання та перенесення в додаткове приміщення;

- інвентаризація рослинних насаджень – здійснюється у розрізі їх видів за кількістю.

В результаті проведеної інвентаризації комісія складає описи, на основі якої формують результати інвентаризації та фіксуються недостачі та/або лишки у розрізі кожного виду активів. Так, якщо у ході інвентаризації були виявлені нестача, наприклад дерев волоського горіху, то такі списують на дебет 976 «Списання необоротних активів» рахунку з рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» або 108 «Багаторічні насадження». Тоді як надлишки відображається по дебету рахунків 16 «Довгострокові біологічні активи» або 108 «Багаторічні насадження» та кредиту 746 рахунку «Інші доходи від звичайної діяльності». За аналогічною процедурою відображають і нестачу та надлишки біологічних активів тваринництва, проте варто лише враховувати субрахунки на яких вони обліковуються.

Особливу увагу необхідно звернути не лише на особливості організації обліку біологічних активів на ФГ «Захарченка», але й на систему оподаткування сільськогосподарської діяльності даного підприємства. Так, керівником та головним бухгалтером ФГ «Захарченка» було обрано загальну систему оподаткування, а до 2015 року підприємство також було платником податку на додану вартість. Відповідно до умов Податкового кодексу України суми податкових платежів, на поточний момент залежать від сум доходу отриманого підприємством за рік та кількості земельних ділянок, які

знаходяться у їх власності та/або оренді. Динаміка кількості земельних ділянок ФГ «Захарченка» та сум сплаченого земельного податку у розрізі їх видів відображена у таблиці 2.3.

Тобто суми податків корелюють із акумульованими доходами за рік, а отже варто оцінити ефективність обраної системи оподаткування з альтернативними. Особливо важливим це є у поточний момент, коли підприємство не може похизуватися стабільною рентабельністю, тоді як кількість земельних ділянок у власності та оренді збільшується, а також важливо враховувати ймовірність підвищення ставок податку на окремі види земельних ділянок то ж очевидно, що суми обов'язкових податкових платежів будуть лише зростати.

Таблиця 2.3 – Розрахунок земельного податку за типами сільськогосподарських угідь ФГ «Захарченка»

Тип	2019			2020			2021		
	Зем. банк, га	Ставка податку	Сума податку, грн	Зем. банк, га	Ставка податку	Сума податку, грн	Зем. банк, га	Ставка податку	Сума податку, грн
Рілля	1569	0,95	1490,55	1591	0,95	1511,45	1693	0,95	1608,35
Пасовища	43	0,95	40,85	43	0,95	40,85	43	0,95	40,85
Багатор. насадж.	50	0,57	28,5	50	0,57	28,5	50	0,57	28,5
Всього земель	1662	X	1559,9	1684	X	1580,8	1786	X	1677,7

Джерело: авторські розрахунки

Таким чином, проведений аналіз особливостей обліку біологічних активів та системи оподаткування господарської діяльності ФГ «Захарченка» продемонстрував, що така має як переваги (облікова політика, яка відображає всі необхідні елементи для точності та достовірності обліку біологічних активів; обіг на підприємстві всіх первинних документів, які заповненні у відповідності до вимог чинного законодавства, що підтверджують факт їх обігу; встановлений контроль за кожним із етапів документообігу підвищує

їх якість; тощо) так і недоліки (використання такого бухгалтерського програмного забезпечення яке не орієнтоване на сільськогосподарську діяльність; невідповідність строків інвентаризації умовам методичних рекомендацій; неефективна система оподаткування діяльності; існування тривалої заборгованості з контрагентами за поставку запасів; відсутність оцінки ефективності використання біологічних активів, тощо).

Отже, підприємству необхідно в короткі терміни прийняти такі управлінські рішення які мінімізують витрати підприємства, допоможуть зменшити рівень заборгованості та підвищать ефективність використання всіх наявних активів на підприємстві.

2.3 Напрями вдосконалення обліку та оподаткування біологічних активів

На основі визначених недоліків системи бухгалтерського обліку біологічних активів та системи оподаткування діяльності ФГ «Захарченка», спочатку сфокусуємося на підвищенні рівня ефективності використання біологічних активів. Незважаючи на той факт, що основна діяльність фермерського господарства орієнтована на вирощування зернових та олійних культур, проте вирощувана продукція тваринництва та рослинництва (яка визначається підприємством як біологічні активи) також потребує великої кількості ресурсів, а отже має використовуватися якомога ефективніше.

Враховуючи те, що об'єктом дослідження виступають біологічні активи, то вважаємо, що для удосконалення облікового процесу та контролю за такими на ФГ «Захарченка», у його господарську діяльність необхідно імплементувати ряд заходів, зокрема:

- запропонувати методику розрахунку ефективності використання біологічних активів;
- визначити шляхи державної підтримки розвитку фермерських господарств в Україні;

- здійснити аналіз ринку бухгалтерських програмних продуктів та запропонувати найбільш доцільний;
- провести порівняльний аналіз альтернативних систем оподаткування, для вибору такого який є найменш витратним для підприємства;
- запропонувати оперограму руху акту приймання довгострокових біологічних активів (рослинництва) враховуючи нещодавній початок вирощування ФГ «Захарченка» волоського горіху та фундуку;
- акцентувати увагу на необхідності функціонування та контролю за достовірністю даних відображених у відомості зважування тварин.

Відтак, враховуючи результати дослідження Бондаревої Т.Г. та Немкович О.Б. пропонуємо імплементувати їх пропозиції щодо підвищення управління біологічними активами у діяльність ФГ «Захарченка» [26]. Вважаємо, що це дасть змогу вчасно оцінювати конкурентоспроможність вирощуваної продукції та приймати рішення щодо, наприклад, поновлення стада, пошуку додаткових джерел фінансування на вирощування малини та інше. Окрім внесення пропозицій, нами також були розраховані такі показники за даними 2019-2021 років, результати відображені у табл.2.4.

Таблиця 2.4 – Запропонована методика розрахунку ефективності використання біологічних активів на ФГ «Захарченка»

№ з/п	Показник	Формула розрахунку	Рік		
			2019	2020	2021
1	Коефіцієнт виробничої віддачі ДБА	$K_{\text{від}} = \frac{\text{ЧД}}{\text{ДБА}}$	0,48	0,51	1,31
2	Коефіцієнт виробничої місткості ДБА	$K_{\text{міст}} = \frac{\text{ДБА}}{\text{ЧД}}$	2,07	1,96	0,76
3	Рентабельність біологічних активів	$R_{\text{БА}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{БА}} \times 100\%$	2,42	4,08	10,75

Примітка: ЧД – чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; ДБА – середньорічна вартість довгострокових біологічних активів; ЧП – чистий прибуток; БА – середньорічна вартість біологічних активів

Джерело: розрахована на основі [26]

Враховуючи той факт, що на досліджуваному підприємстві не приділяється увага ефективності біологічних активів, що відповідно негативно відображається на фінансових показниках його діяльності, то рекомендуємо обліковому персоналу запровадити методику оцінки ефективності біологічних активів на ФГ «Захарченка» для об'єктивної оцінки їх оптимальності та вчасно реагування на виникнення негативних тенденцій.

Так, наприклад проведені нами розрахунки демонструють, що у 2020 році виробнича віддача біологічних активів зросла у порівнянні з минулим роком на 0,80 пунктів, одним із факторів є такого підвищення є оновлення скотарства, адже наприкінці 2019 року було закуплено сім нових видів свиноматок витривалих до кліматичних змін та місцевих кормів. Також у 2020 році вперше було зібрано урожай горіхів, які були в висаджені фермерським господарством у 2016 році. Після їх реалізації та аналізу сум отриманого прибутку директор вирішив у 2021 році збільшити земельний банк за рахунок купівлі земельних ділянок у односельчан (завдяки відміні мораторію) та орієнтувати підприємство на вирощування горіхів, зокрема волоського горіху та фундуку.

Коефіцієнт виробничої місткості є оберненим до попереднього показника, а отже свідчить про середню вартість таких активів яка припадає на 1 грн чистого доходу ФГ «Захарченка». Відтак, розраховані показники не є прикладом для наслідування, а керівнику підприємства варто приділяти більше увагу біологічним активам, ріст та урожайність яких є основним джерелом його прибутковості.

Щодо рентабельності біологічних активів ФГ «Захарченка», то 2019 рік став кризовим для підприємства, на що вплинули скорочення поголів'я худоби, що відповідно відобразилося на низькому рівні рентабельності, проте результати наступних років є більш оптимістичними, одним із факторів чого став новий канал збуту сільськогосподарської продукції ФГ «Захарченка».

Враховуючи факт браку власних коштів у підприємства на погашення зобов'язань, пропонуємо зосередити свою увагу на можливості отримання державної підтримки фермерським господарствам. Так, нами були проаналізовані всі можливі інструменти державної підтримки ефективного використання яких підвищить фінансові показники діяльності ФГ «Захарченка», що не обійдеться без підвищення продуктивності праці і біологічних активів (табл. 2.5).

Відтак, користуючись інструментами державної підтримки керівництву ФГ «Захарченка» можна розширити біологічні активи за видовою ознакою, а також у короткостроковий період погасити власні зобов'язання та забезпечити виробничий процес новітньою продукцією витривалою до кліматичних змін. Це також розширить можливості щодо закупівлі нової партії гербіцидів, що скоротить рівень захворюваності сільськогосподарських культур, а отже підвищить її урожайність.

Таблиця 2.5 – Шляхи державної підтримки розвитку фермерських господарств в Україні

Ініціатор	Вид підтримки	Особливості
Український державний фонд підтримки фермерських господарств	Фінансова (поворотна)	підтримка у розмірі до 1 млн.грн строком на 5 років; надається для провадження виробничої діяльності та диверсифікації сільськогосподарського виробництва
Міністерство аграрної політики. Спеціальна бюджетна дотація	Фінансова (безповоротна)	для утримання корів будь-якої продуктивності (у власності має бути від 5 років); надається на безповоротній основі; розмір дотації від 5 тис.грн на корову, але не більше 250 тис для одного ФГ
Кабінет Міністрів України	Компенсація відсоткової ставки	компенсація відсоткової ставки за залученими кредитами (максимальна сума кредиту - до 50 млн.грн); на період воєнного стану;
Верховна Рада України (через внесення змін до ПКУ від 01.07.2021 року). Агрострашування	Страшування	обсяг відшкодування до 60%; -до сільськогосподарських страхових ризиків належить: сильні морози, вітер, дощі, пожежі, випрівання, засуха (посуха), паводок, крадіжки, та інше; вартість врожаю розраховується шляхом множення площі посіву на середню врожайність за останні 5 років

Джерело: складено автором

Зауважимо, що окрім державної підтримки вітчизняні фермерські господарства досить часто на практиці використовують фінансування у вигляді грантів, або беруть участь у своєрідних бізнес-інкубаторах, що дає змогу розширити ринку збуту за допомогою представлення своєї продукції загалу. Відтак, дослідження підтверджує, що ФГ «Захарченка» може підвищити фінансові показники діяльності не лише завдяки власних зусиль але й користуючись різноманітними інструментами, наприклад як гранти чи державна підтримка.

Враховуючи приділення недостатньої уваги окремим вимогам методичних рекомендацій щодо проведення інвентаризації біологічних то обліковому персоналу варто змінити строки її проведення в залежності від видів біологічних активів. Так, інвентаризацію волоського горіху та фундука, справді варто проводити раз на рік у кінці четвертого кварталу, проте біологічні активи тваринництва, не залежно до якого виду (скотарства чи птахівництва) та строку вирощування та/або відгодівлі вони належать їх інвентаризація має проводитися чотири рази на рік (на початку квітня, липня, вересня та перед складанням звітності).

Наступним необхідним етапом вважаємо є зміна програмного забезпечення, враховуючи той факт, що на сьогоднішній день бухгалтерія фермерського господарства тестує BAS АГРО. Бухгалтерія на противагу 1С.Підприємство. тож пропонуємо проаналізувати переваги та недоліки даного програмного продукту.

Вартість автоматизованого програмного забезпечення BAS АГРО. Бухгалтерія є значно вищою у порівнянні з програмним продуктом 1С.Підприємство та становить 20100 грн у порівнянні з 11700 грн. Проте, 1С.підприємство вона потребує додаткових налаштувань у разі зміни законодавства, що сплачується додатково, тоді як система BAS оновлюється автоматично та має цілодобову інтернет підтримку.

Окрім цього у альтернативній автоматизованій бухгалтерській програмі є окремі конфігурації, які скоротять час працівників бухгалтерії на збір та обробку бухгалтерських даних. Такі були висвітлені нами на рисунку 2.3.

Особливою перевагою програмного забезпечення BAS також є те, що вона налаштована на роботу з інкубаторієм, адже як зазначалося нами раніше керівництво ФГ «Захарченка» у 2020 році вирішило окрім скотарства додатково зайнятися птахівництвом з метою розвитку бізнесу. Відтак, робота з інкубаторієм полягає у формуванні первинної документації, яка відображає кількісні показники закладки в інкубаторій та звіт про вихід з нього. Такий аналіз дасть змогу оцінити продуктивність яєць у розрізі порід шляхом аналізу кількості вилуплених курчат та якості їх здоров'я.

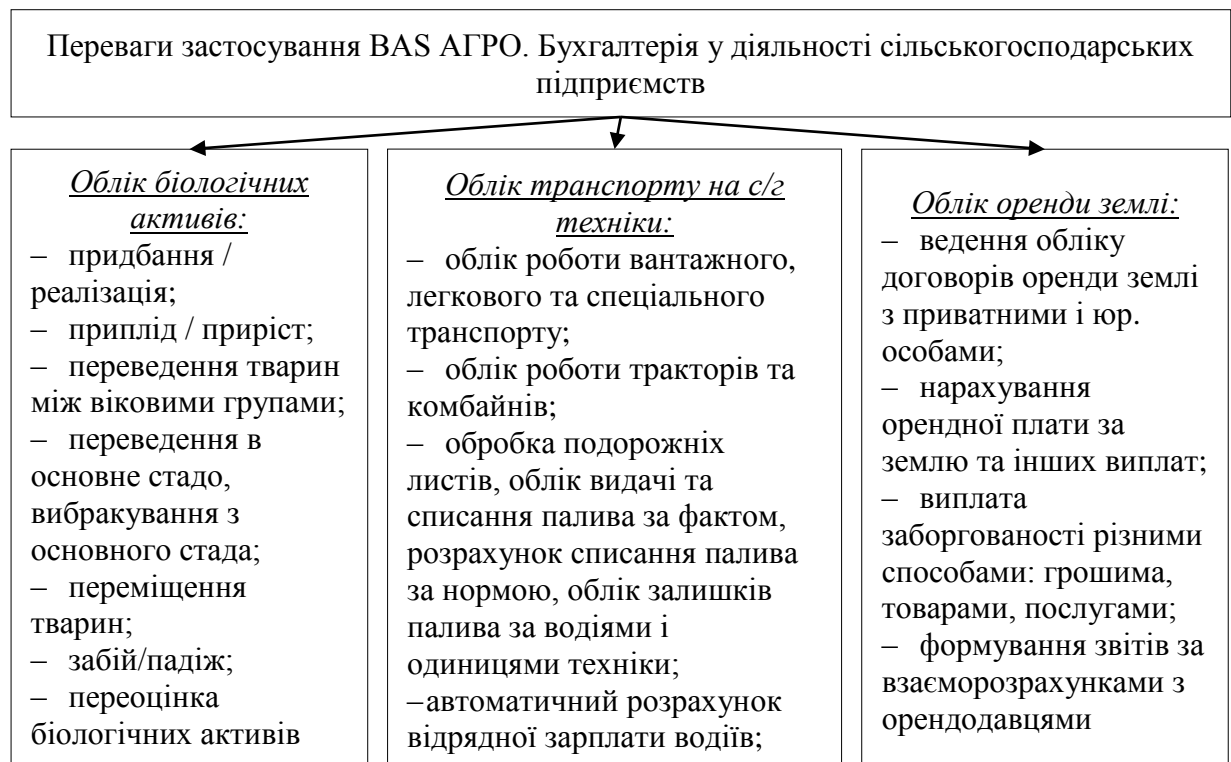


Рисунок 2.3 – Переваги конфігурації автоматизованого програмного забезпечення BAS АГРО. Бухгалтерія для ФГ «Захарченка»

Джерело: складено автором

Що стосується оподаткування, то пропонуємо провести порівняльний аналіз систем оподаткування, які за теорією можна застосувати на ФГ

«Захарченка», тоді як отримані практичні результати свідчать про наступне (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6 – Оцінка оптимальності окремих систем оподаткування для ФГ «Захарченка»

Податкове навантаження на загальній системі оподаткування			
Податок на прибуток	Земельний податок	Переваги	Недоліки
19013,04	1677,7	більша об'єктивність податку, адже розраховується на основі фінансових результатів діяльності	не звільняють від сплати земельного податку; орендодавці с/г земель не мають пільги зі сплати земельного податку
Всього: 20690,74			
Податкове навантаження на четвертій групі спрощеної системи оподаткування			
Сума єдиного податку	Переваги		Недоліки
1677,7	звільнення від сплати та подання звітності щодо податку на прибуток, податку на майно та рентної плати; подача звітності один раз на рік; орендодавці с/г земель мають пільги зі сплати земельного податку		сума єдиного податку залежить від земельного банку, при його збільшенні суми податку зростають
Податкове навантаження на третій групі спрощеної системи оподаткування (без ПДВ)			
Сума єдиного податку	Переваги		Недоліки
5579,95	Звільнення від плати земельного податку на податку на додану вартість		заборона на бартерні операції; врахування всіх доходів у матеріальній та нематеріальній формі; орендодавці с/г земель не мають пільги зі сплати земельного податку

Джерело: розраховано автором на основі результатів діяльності ФГ «Захарченка» за 2021 рік

Враховуючи той факт, що на ФГ «Захарченка» є наймані працівники та підприємство не є платником податку на додану вартість то альтернативними варіантами система оподаткування можуть бути:

– спрощена система (4 група оподаткування), де суми податку напряму залежать від кількості земельних ділянок, які знаходять у власності підприємства чи яким надано право користуватися такими ділянками на правах оренди;

– спрощена система оподаткування (3 група без ПДВ) де сума єдиного податку становить 5% від загальної суми акумульованого доходу.

Вищенаведені результати розрахунків свідчать, що податкове навантаження на загальній системі оподаткування є найдорожчим для ФГ «Захарченка», а альтернативним варіантом є четверга група оподаткування. Відтак пропонуємо бухгалтеру сільськогосподарського підприємства перейти на дану групу, проте відповідно до чинних умов це можна зробити лише з 2023 року.

Особливу увагу облікового персоналу ФГ «Захарченка» хочемо звернути на необхідність приділення особливої уваги точності та достовірності заповнення первинної документації, яка напряду впливає на фінансові показники діяльності сільськогосподарського підприємства. Оцінивши особливості документообігу з обліку біологічних активів, вважаємо що таким документам як; акт приймання довгострокових біологічних активів та відомості про зважування тварин необхідно приділити особливу увагу. По-перше це пов'язано з тим, що сільськогосподарська діяльність ФГ «Захарченка» розширилася як внаслідок вирощування горіхових дерев так і внаслідок збільшення видів вирощуваних тварин на підприємстві. По-друге, вважаємо, що нехтування обліковим персоналом будь-яких операцій, які є необхідними для достовірності даних відображених у первинних документах та відповідному точному перенесені у програмне забезпечення, може негативно відобразитися на фінансових результатах та/або оперувати у ході прийняття управлінських рішень не актуальною інформацією. З огляду на це пропонуємо затвердити окремі оперограми для таких первинних документів (додаток Ж, И).

Імплементация запропонованих оперограм у господарську діяльність ФГ «Захарченко» сприятиме:

– прискореному руху облікових документів між структурними підрозділами сільськогосподарського підприємства;

- мінімізації матеріальних витрат, які може отримати підприємство внаслідок недооприбуткування біологічних активів;
- забезпеченню збільшення комунікації між відділом бухгалтерії, матеріально-відповідальними особами за біологічними активами, ветеринарами, агрономами, тощо;
- дотриманню вимог щодо етапності обробки первинної документації, враховуючи принцип послідовності;
- точності сум господарських операцій відображених у бухгалтерському обліку;
- оптимізації процесу контролю за процесом обробки первинної документації;
- забезпеченню оперативного отримання актуальної облікової інформації на вимогу керівництва.

Отже, при врахуванні у господарську діяльність запропонованих нами шляхів мінімізації витрат, отримання додаткових джерел фінансування, підвищення якості продукції яка реалізується ФГ «Захарченка», а також окремих аспектів обліку біологічних активів у довгостроковій перспективі зможу позитивно відобразитися на фінансових показниках його діяльності, та зміцнить позиції ФГ «Захарченка» на ринках сільськогосподарської продукції.

ВИСНОВКИ

Сільське господарства є провідною галуззю економіки України, про що свідчать показники його у значення у ВВП, щорічне нарощення кількості вирощуваної продукції та позиціонування країни як аграрної на світовій арені. Саме вирощування біологічних активів є інструментом акумулювання прибутку у кінці звітнього року внаслідок їх реалізації. Відтак, такі активи і виступають важливими об'єктами бухгалтерського обліку та контролю на сільськогосподарських підприємствах.

Так, перша частина дослідження базувалася на визначенні теоретичних особливостей обліку біологічних активів. Спершу було оцінено думки науковців, які трактували сутність поняття «біологічні активи». Це дало змогу сформулювати висновок, що кожен із авторів вбачає власне визначення таким активам, проте загалом це поняття наслідує єдину суть, яка полягає у отриманні економічних вигід підприємством внаслідок вирощування будь-яких видів біологічних активів. Після чого були визначено перелік об'єктів обліку біологічних активів, які були класифіковані у відповідності до норм чинного законодавства. На основі такого теоретичного аналізу було виокремлено, що біологічні активи мають свою специфіку пов'язану з їх обліком та оподаткуванням, саме це і вплинуло на наповнення подальшого дослідження.

Аналіз нормативної бази показав, що біологічні активи можуть бути визначені за двома вартостями: первісною та справедливою. Тоді як при визнанні таких активів за справедливою вартістю бухгалтер має керуватися одним із методів визначення такої ціни (загалом законодавство визначає п'ять таких методів). Також у ході роботи були досліджені особливості оподаткування операцій від реалізації біологічних активів. Це дало змогу визначити, що умови для всіх сільськогосподарських підприємств не є єдиними, а різняться у залежності від обраної системи оподаткування,

розміру підприємства, необхідності працевлаштування робітників з метою забезпечення господарського процесу, тощо.

Після чого наступним кроком став аналіз європейського досвіду обліку та оподаткування біологічних активів, де для його реалізації було використано наукометричну базу Scopus, що дало змогу виокремити спільні та подібні аспекти обліку. Окрім цього було досліджено особливості формування звітності щодо біологічних активів у таких країнах як: Австралія, Велика Британія, Франція, Чехія та США саме це підтвердило то факт, що особливості обліку та звітності не є загальноприйнятими, а регламентуються окремими стандартами та нормами наслідуючи при цьому вимоги МСБО та МСФЗ.

Наступним етапом дослідження став практичний аналіз особливостей обліку та оподаткування на вітчизняному сільськогосподарському підприємстві, яким стало ФГ «Захарченко». Фінансовий аналіз діяльності якого показав, що підприємство оновлює види вирощуваної продукції рослинництва та тваринництва внаслідок швидкої зміни попиту та великої конкуренції, які мають негативний вплив на фінансову стійкість підприємства.

Що стосується обліку біологічних активів, то обліковим персоналом досить значна увага приділяється процесу обліку та контролю за операціями з такими активами, що в першу чергу підтверджується належним оформленням облікової політики ФГ «Захарченка» то її додатків. Особливу увагу підприємство приділяє інвентаризації, адже саме її результати мають вплив на фінансові показники діяльності підприємства, адже підприємство є платником податків на загальній системі оподаткування. У результаті проведеного аналізу особливостей обліку та оподаткування біологічних активів на ФГ «Захарченка» нами були визначені ті аспекти, які потребують доопрацювання, а до таких були запропоновані можливі їх шляхи удосконалення. Вважаємо, що їх імплементація у господарську діяльність позитивно відобразиться на фінансовому стані підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Новини банківської системи та економіки України - останні новини фінансів | nabu.ua*. URL: <https://nabu.ua/dataImage.php> (дата звернення: 09.04.2022).
2. Скільки зернових експортує Україна. *Слово і Діло*. URL: <https://www.slovoidilo.ua/2022/02/22/infografika/ekonomika/skilku-zernovux-eksportuye-ukrayina> (дата звернення: 09.04.2022).
3. Василюшин С.І. Безпековий вимір методології Обліку сільськогосподарської діяльності аграрних підприємств України. *Агросвіт* №13-14. 2020. С. 66-71.
4. Khabirov, G. A., Suleymanov, Z. Z., Ableeva, A. M., Salimova, G. A., & Galimova, E. I. (2019). The application of international financial reporting standards in the dairy horse breeding in supply chain management. *International Journal of Supply Chain Management*, 8(3), 266-274. Retrieved from www.scopus.com
5. Lestari, R. M. E., Zarkasyi, W., Soepardi, E. M., & Farida, I. (2019). Accounting for biological assets: Data from indonesia and malaysia. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 6(9), 75-89. Retrieved from www.scopus.com
6. Daly, A., & Skaife, H. A. (2016). Accounting for biological assets and the cost of debt. *Journal of International Accounting Research*, 15(2), 31-47. doi:10.2308/jiar-51335
7. Gonçalves, R., Lopes, P., & Craig, R. (2017). Value relevance of biological assets under IFRS. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 29, 118-126. doi:10.1016/j.intaccudtax.2017.10.001
8. Arbidane, I., & Mietule, I. (2018). Problems and solutions of accounting and evaluation of biological assets in latvia. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 6(1), 10-22. doi:10.9770/jesi.2018.6.1(1)

9. Argilés Bosch, J. M., Sabata Aliberch, A., & García Blandón, J. (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Revista De Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 15(1), 109-142. doi:10.1016/S1138-4891(12)70040-7
10. Argilés, J. M., Garcia-Blandon, J., & Monllau, T. (2011). Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: Predictability of financial information. *Revista De Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 14(2), 87-113. doi:10.1016/S1138-4891(11)70029-2
11. Huffman, A. (2018). Asset use and the relevance of fair value measurement: Evidence from IAS 41. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1274-1314. doi:10.1007/s11142-018-9456-0
12. Scott, D., Wingard, C., & van Biljon, M. (2016). Challenges with the financial reporting of biological assets by public entities in south africa. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 19(1), 139-149. doi:10.17159/2222-3436/2016/v19n1a9
13. Служба новин. Поголів'я сільськогосподарських тварин в Україні скоротилося на 3,5%. *Агрополіт - гаряча агрополітика*. URL: <https://agropolit.com/news/12364-pogolivuya-silskogospodarskih-tvarin-v-ukrayini-skorotilosya-na-35> (дата звернення: 09.04.2022).
14. Кабінет Міністрів України - Держгеокадастр підбив підсумки 100 днів після відкриття ринку земель в Україні. *Головна | Кабінет Міністрів України*. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/derzhgeokadastr-pidbiv-pidsumki-100-dniv-pislya-vidkrittya-rinku-zemel-v-ukrayini> (дата звернення: 09.04.2022).
15. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М. І. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / за ред. проф. М. Ф. Огійчука; 5-е вид., перероб. і доп. Київ: Алерта, 2009. 1056 с.
16. Вороновська В. О. Еколого-економічний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи». Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК

України: стан та перспективи: тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 19-20 жовтня 2006 р.). Київ: Юр-Агро-Веста, 2006. С. 39-40.

17. Клименко О. П. Біологічні активи: поняття та класифікація. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2010 р. Тернопіль: Крок, 2010. С.53-55

18. Жук В. М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск. Ч. 1. / Відп. ред. М. М. Коцупатрий. Київ: КНЕУ, 2007. 200 с.

19. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. Львів: Центр Європи, 1997. 396 с

20. Замула І. В., Черевко Л. П. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технічного університету*. 2012. № 1 (59). С. 74-76

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

22. Остапчук О. В. Біологічні активи. Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності – об'єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 18 травня 2007 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2007. Ч. 2. С. 123.

23. Пасенко В. В. Проблемні питання обліку фінансових результатів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та їх врегулювання. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф. (19–20 жовтня 2006 р.). Київ: Юр-Агро-Веста, 2006. С. 82–84.

24. Перевозник Н. В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 6 (73). С. 115–118.
25. Сук Л., Сук П. Облік біологічних активів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2007. № 4. С. 47–50.
26. Бондарєва Т.Г. Немкович О.Б. Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами і сільськогосподарських підприємств. *Вісник НУВГП*. №3 (38). 2018 р. с. 19-30. <https://doi.org/10.31713/ve320182>
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.05р. № 790. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 02.04.2022).
28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027. (дата звернення: 02.04.2022).
29. Тимченко Є. А. Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства. *Ефективна економіка*. 2012. № 1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення: 05.04.2022).
30. Кучеренко Т. Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 7. С. 46–49.
31. Мельник О. С. Біологічні активи та біологічні перетворення рибництва: економічна сутність і класифікація. *Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки і практики*. 2017. № 2. С. 114–124. URL: <http://efm.vsau.org/files/pdfa/3475.pdf> (дата звернення: 05.04.2022).
32. Брик М. М. Проблематика обліку і відображення у звітності довгострокових біологічних активів. Розвиток соціально-економічних систем в сучасних умовах: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 2–3 лют. 2018 р.). Херсон : Вид-во Молодий вчений, 2018. С. 52–54 (0,12 д. а.).

33. Левченко З.М. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. URL: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.3/177.pdf> (дата звернення 11.04.2022)
34. Міклуха О.Л. Облікова політика у формуванні інформації щодо біологічних активів. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. №1 (61). 2013 р. с.146-152. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/1177/1/Vs6120.pdf> (дата звернення 11.04.2022)
35. Кузьмович П.М. Вплив П(С)БО 30 «Біологічні активи» на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. Науковий вісник НУБіП. № 146. 2010 р. URL: http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau_bbe/2010_146/10kpm.pdf (дата звернення 11.04.2022)
36. Iudícibus , S. de , & Martins , E. (2007). Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo . *Revista Contabilidade & Finanças - USP* , 18 (Edição 30 anos de doutorado), 9 – 18 .
37. Malsch , B. , Guénin-Paracini , H. (2013). The moral potential of individualism and instrumental reason in accounting research . *Critical Perspectives on Accounting* , 24 (1), 74 – 82 .
38. Buanes , A. , Jentoft , S. (2009). Building bridges: Institutional perspectives on interdisciplinarity . *Futures* , 41 (7), 446 – 454 .
39. Bohusova H., Svoboda P., Nerudova D. Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? URL: <https://www.agriculturejournals.cz/publicFiles/78750.pdf> (дата звернення 11.04.2022)
40. Дебет-Кредит № 49 :: Первісне визнання біологічних активів. *Дебет-Кредит: Український бухгалтерський портал*. URL: <https://dtk.com.ua/show/1cid04722.html> (дата звернення: 11.04.2022).
41. Гнатюк А. Оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції. URL: https://www.econa.at.ua/Vypusk_3/gnatyuk.pdf (дата звернення 27.04.2022)

42. Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Випуск 1(47).Т.2 2016. С.411-417
43. Ловінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : Дис... д-ра наук: 08.00.09 - 2007.
44. Голотюк Л.С. Проблеми оцінки біологічних активів тваринництва за справедливою вартість в сільськогосподарських підприємствах. *Ефективна економіка*. Випуск 12. 2014. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3699> (дата звернення 27.04.2022)
45. Україна стала четвертою в рейтингу постачальників агропродукції в ЄС. *Agravery.com – аграрне інформаційне агентство*. URL: <https://agravery.com/uk/posts/show/ukraina-stala-cetvertou-v-rejtingu-postacalnikiv-agroprodukcii-v-es> (дата звернення: 28.04.2022).
46. Кравченко О.В., Дьякова В.В. Вітчизняний та європейський досвід обліку та оподаткування біологічних активів. *Вісник СумДУ*. №3. 2022.
47. Кравченко О., Гришина В. Актуальні проблеми оцінки біологічних активів. *Проблеми розвитку економіки підприємства: погляд молоді* : XV Міжнар. наук. конф. здобувачів вищ. освіти, м. Харків, 11 берез. 2022 р.

ДОДАТКИ

Додаток А

SUMMARY

Diakova V. V. Accounting and taxation of biological assets in an agricultural enterprise – Qualifying work of the bachelor. Sumy State University, Sumy, 2022

Theoretical, methodical and practical aspects of accounting and taxation of biological assets at agricultural enterprises are investigated. The main purpose of this study is to develop recommendations for improving the accounting and taxation of biological assets based on practical experience. The state of accounting and taxation of biological assets at an agricultural enterprise (on the example of FG «Zakharchenko») is studied and the main directions that need to be improved in the short term are identified.

Key words: biological assets, biological assets of crop production, biological assets of livestock, AS 30, accounting for biological assets, taxation of biological assets

АНОТАЦІЯ

Дьякова В.В. Облік та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві – Кваліфікаційна робота бакалавра. Сумський державний університет, Суми, 2022 р.

У роботі досліджено теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах. Основною метою цього дослідження є розробка рекомендації щодо покращення обліку та оподаткування біологічних активів враховуючи практичний досвід. Досліджено стан обліку та оподаткування біологічних активів на сільськогосподарському підприємства (на прикладі ФГ «Захарченка») та визначено основні напрямки, які потребують у вдосконалення у короткостроковій перспективі.

Ключові слова: біологічні активи, біологічні активи рослинництва, біологічні активи тваринництва, П(С)БО 30, облік біологічних активів, оподаткування біологічних активів.

Додаток Б

Таблиця Б.1 – Підходи науковців щодо трактування поняття «біологічні активи»

Характерна ознака	В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко [15]	В. О. Вороновська [16]	О. П. Клименко [17]	В. М. Жук [18]	А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк [19]	І. В. Замула, Л. П. Черевко [20]	П. М. Кузьмович [21]	О. В. Остапчук [22]	В. В. Пасенко [23]	Н. В. Перевозник [24]	Л. К. Сук, П. Л. Сук [25]
Тварина/рослина	+			+	+					+	+
Здатність приносити економічні вигоди	+		+		+	+	+		+	+	
Біологічні ресурси (або інші біологічні ресурси)			+							+	
Об'єкти біосфери		+									
Участь в процесі біологічних перетворень			+								
Здатність давати сільськогосподарську продукцію	+		+	+	+	+	+		+	+	
Здатність давати додаткові біологічні активи	+		+	+	+	+	+		+	+	
Живі організми				+		+					
Контрольованість з боку підприємства			+								
Утримання для одержання інших вигод				+							
Використання в сільськогосподарській діяльності		+		+		+					
Утримання для споживання в процесі виробництва продукції або для подальшого використання						+				+	
Сукупність біологічних ресурсів							+		+		
Живі істоти і організми, здатні до росту								+			
Здатність створювати живий організм								+			
Містять активне начало								+			
Утримуються для забезпечення процесу виробництва нових неживих продуктів											+
Здатність до біологічної трансформації											+

Джерело: складено на основі [15-25]

Додаток В

Сільське господарство / Індекс обсягів с/г виробництва



Рисунок В.1 – Динаміка індексу виробництва сільськогосподарської продукції (у розрізі рослинництва та тваринництва) до аналогічного періоду попереднього року, %

Джерело: [1]

Додаток Г

Таблиця Г.1 – Необхідні елементи облікової політики щодо біологічних активів для їх достовірного обліку та точного відображення у фінансовій звітності [27, 28]

№	Елемент	Особливість	Примітка
1	Об'єкт бухгалтерського обліку	- Види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, технічні, ягідні), однорідні групи підвидів (горіхоплідні, кісточкові), окремі культури (кукурудза, пшениця); - Види сільськогосподарських тварин (велика рогата худоба, птиця, сім'ї бджіл), однорідні групи (корови і бики основного стада, тварини на вирощуванні);	Регламентується Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку біологічних активів та П(С)БО 30 «Біологічні активи» 3
2	Одиниця виміру	Шт, голови, га, кг, л,	Встановлюється враховуючи види біологічних активів
3	Строк використання	- Довгострокові (більше 1 року); - Поточні (до 1 року)	Встановлюється підприємством самостійно
4	Оцінка на дату балансу	- За первісною вартістю; - За справедливою вартістю	Створюється спеціальна комісія, робота яких оформлюється актом
5	Методи визначення справедливої вартості	- Метод аналізу контрактів; - Метод аналогів; - Метод прийняття цін; - Метод експертної оцінки; - За допомогою сторонньої професійної оцінки	Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку біологічних активів, а встановлюється підприємством самостійно 3
6	Умови та строки проведення інвентаризації	- Для дорослих продуктивних тварин (не менше 1 разу на квартал); - Для бджолосімей (не менше 2 разів на 1 рік); - Для багаторічних насаджень (1 раз на рік, але не раніше 01.10.ХХроку)	Обов'язково необхідно встановлювати матеріально-відповідальних осіб за наявності біологічних активів
7	Порядок переоцінки	Для переоцінки біологічних активів необхідно користуватися П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 9 «Запаси» або П(С)БО 30 «Біологічні активи», часто таку переоцінку проводять щокварталу (для визначення справедливої вартості)	
8	Методи амортизації	Об'єктом амортизації є лише довгострокові активи. За первісною вартістю (найбільш прийнятні методи: прямолінійний та виробничий); За справедливою вартістю	
9	Перелік та склад статей калькуляції	Встановлюється підприємством самостійно	
10	База розподілу заг. витрат	На кожен об'єкт витрат біологічних активів. Встановлюється підприємством самостійно	

Додаток Д

Таблиця Д.1 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій поформуванню основного стада

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Переведено групу нетелів в основнестадо	155	211
2	Зараховано худобу до складу довгострокових біологічних активів, що оцінені за первісною вартістю	163	155

Джерело: [40]

Таблиця Д.2 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій зворощування довгострокових біологічних активів

№з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Одержано від постачальника саджанці яблунь	208	631
	На підставі податкової накладної відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
2.	Понесені витрати на підготовку ґрунту для закладення багаторічних насаджень	155	203, 207, 661, 651 та ін.
3.	Нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим на закладці багаторічних насаджень	155	661
4.	Проведено нарахування на заробітну плату	155	651
5.	Використано саджанці на закладання саду	155	208
6.	Понесені інші витрати, пов'язані із закладанням саду	155	22, 313, 372, 685 та ін.
7.	Віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму понесених витрат, пов'язаних із закладанням яблуневого саду	166	155

Джерело: [40]

Таблиця Д. 3 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій зі зміни корисної вартості довгострокових біологічних активів

№з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено втрати від зменшення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю (пошкодженого саду)	975	134
2.	Відображено відновлення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю (після усунення причин попереднього зменшення корисності) (ягідник)	134	746

Джерело: [40]

Таблиця Д.4 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи

№з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована амортизація (знос) на об'єкти довгострокових біологічних активів підприємства, які оцінюються за первісною вартістю	23	134
2.	Списання суми нарахованого зносу привибутті довгострокових біологічних активів або при їх переведенні з групи довгострокових біологічних активів, що оцінені за первісною вартістю до групи довгострокових біологічних активів, що оцінені за справедливою вартістю.	134	162,164

Джерело: [40]

Таблиця Д.5 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку пов'язані з біологічними перетвореннями на прикладі молочного скотарства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списано на витрати вартість кормів власного виробництва	232	208,271
2.	Прямі витрати на оплату праці	232	661
3.	Витрати на соціальні заходи	232	64,65
4.	Амортизація основних засобів	232	131
5.	Послуги сторонніх організацій	232	685,377
6.	Загальновиробничі витрати	232	91
	Усього	x	x
7.	Оприбутковано продукції — всього, в т. ч.:	x	x
	— молоко	272/1	232
	— гній	272/2	232
	— приплід телят	272/3	232
8.	Вартість оприбуткованої продукції доводиться до фактичних виробничих витрат (сторно)	940	23
9.	Одночасно віднесено на дохід від первісного визнання додаткових біологічних активів та сільгосппродукції	940	710

Джерело: [40]

Додаток Е

Таблиця Е.1 – Типові форми первинних документів по'язані з оприбуткування та рухом біологічних активів на ФГ «Захарченка»

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ
Документи, на підставі яких ведеться облік придбання (вирощування) біологічних активів (формування основного стада)		
1	Поповнення основного стада за рахунок вирощеного молодняку шляхом переведення тварин з групи в групу	Акт на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. № ПБАСГ-9); Молодняк переводять в основне стадо в визначені строки за Актом приймання ДБА тваринництва (ф. № ДБАСГ -2)
2	Поповнення основного стада шляхом придбання в постачальників	Рахунки-фактури, Товарно-транспортні накладні, Податкові накладні, Племінні свідоцтва, Ветеринарні свідоцтва
3	Витрати на придбання, по'язані з доставкою	Рахунки транспортних організацій, Звіти про використання коштів, наданих під звіт, Подорожні листи вантажного автомобіля
Документи, на підставі яких ведеться облік придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів (закладання і вирощування багаторічних насаджень)		
4	Для обліку витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень	Облікові листи трактористів-машиністів (ф. № ПСГ-3), Накладні внутрішньогосподарського призначення (ф. № ВЗСГ - 8); Акти про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ф. № ВЗСГ-3); Акти витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № ВЗСГ - 4)
5	Зарахування після завершення робіт із закладання і вирощування багаторічних насаджень до складу незрілих ДБА	Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (ф. ДБАСГ -1) Аналогічний акт складається повторно при досягненні стадії зрілості багаторічними насадженнями з одночасним переведенням їх в групу ДБА рослинництва
Документальне оформлення реалізації-вибуття		
6	Реалізація	Товарно-транспортна накладна, Приймальна квитанція
7	Проведення інвентаризації, які пропонуються до списання	Акт інвентаризації; Відомість про вартість, які пропонуються до списання згідно з даними бухгалтерського обліку на дату оцінки
8	Прийняття рішення щодо списання багаторічних насаджень	Акт на списання багаторічних насаджень (ф. № ДБАСГ-3).
9	Вибракування тварин з основного стада	Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (ф. ДБАСГ-4).
10	Забій тварин, знятих з відгодівлі або нагулу, вимушена прирізка, падіж чи загибель від стихійного лиха або від інших причин	Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. ПБАСГ-6).

Додаток Ж

Таблиця Ж.1 – Оперограма руху Акту приймання довгострокових біологічних активів рослинництва

№ з/п	Операція	Виконавець					
		Комісія оприбуткування		Керівник	Головний бухгалтер	Бухгалтер з обліку біологічних активів	Архів
		Голова	Члени				
1	Створення наказу			1			
2	Затвердження наказу			2			
3	Огляд та вимірювання	4	3				
4	Оформлення Акту		5				
5	Підписування Акту	6	7	8	9		
6	Перевірка Акту					10	
7	Затвердження Акту				11		
8	Передача Акту для обробки					12	
9	Внесення інформації в інвентарну картку об'єкта					13	
10	Відображення операції на рахунках обліку					14	
11	Заповнення інвентарного списку					15	
12	Передача до архіву						16
13	Вилучення з архіву після закінчення 3-х років						17

Додаток И

Таблиця И.1 – Оперограма руху Відомості зважування тварин

№ з/п	Операція	Виконавець					
		Комісія оприбуткування		Керівник	Головний бухгалтер	Бухгалтер з обліку біологічних активів	Архів
		Голова	Члени				
1	Створення наказу			1			
2	Затвердження наказу			2			
3	Огляд та вимірювання	4	3				
4	Оформлення Акту		5				
5	Підписування Акту	6	7	8	9		
6	Перевірка Акту					10	
7	Затвердження Акту				11		
8	Передача Акту для обробки					12	
9	Внесення інформації в інвентарну картку об'єкта					13	
10	Відображення операції на рахунках обліку					14	
11	Заповнення інвентарного списку					15	
12	Передача до архіву						16
13	Вилучення з архіву після закінчення 3-х років						17