

В.Б. МОССАКОВСЬКИЙ

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

В.О. КОРИТНИЙ

(Національний університет біоресурсів і природокористування України,
м. Київ, Україна)

Облік довгострокових біологічних активів

Стаття присвячена узагальненню досвіду оцінки довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва та розробці пропозицій щодо удосконаленню обліку на цій ділянці. На основі дослідження практики обліку конкретного сільськогосподарського підприємства на протяжні тривалого відрізка часу надано рекомендації щодо ведення обліку цих активів.

Автори вважають, що справедливу вартість можна використовувати лише, якщо рівень цін на сільськогосподарську продукцію встановлюється урядом як це зроблено в ряді країн (США, Китай, Німеччина та деякі інші); дооцінку довгострокових біологічних активів до справедливої вартості, згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи», проводити недоцільно; довгострокові біологічні активи рослинництва мають обліковуватися за первісною вартістю і по них має нараховуватися амортизація згідно діючих положень; довгострокові біологічні активи тваринництва мають обліковуватися за первісною вартістю і при їх вибутті з основного стада має визначатися різниця між первісною вартістю таких об'єктів та виручкою від їх вибракування, додатне значення якої слід включати у витрати виробництва, а від'ємне – відносити до доходів інвестиційної діяльності.

Ключові слова: справедлива вартість, оцінка довгострокових біологічних активів, дооцінка і уцінка активів, джерела коштів інвестиційної діяльності.

В.Б. МОССАКОВСКИЙ

(Национальный научный центр «Институт аграрной экономики», г. Киев, Украина)

В.А. КОРЫТНЫЙ

(Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины,
г. Киев, Украина)

Учет долгосрочных биологических активов

Статья посвящена обобщению опыта оценки долгосрочных биологических активов растениеводства и животноводства, а также разработке предложений по совершенствованию учета на этом участке. На основании исследования практики учета конкретного сельскохозяйственного предприятия на протяжении длительного отрезка времени даны рекомендации относительно ведения учета этих активов.

Авторы считают, что справедливую стоимость можно использовать только, если уровень цен на сельскохозяйственную продукцию устанавливается правительством как это сделано в ряде стран (США, Китай, Германия и некоторые другие); дооценку долгосрочных биологических активов к справедливой стоимости согласно П(С)БУ 30 «Биологические активы» проводить нецелесообразно; долгосрочные биологические активы растениеводства нужно учитывать по первоначальной стоимости и на их стоимость нужно начислять амортизацию согласно действующим положениям; долгосрочные биологические активы животноводства нужно учитывать по первоначальной стоимости и при их выбытии необходимо исчислять разницу между первоначальной стоимостью объектов и выручкой от их выбраковки, положительное значение которой следует включать в расходы производства, а отрицательное – относить в состав доходов инвестиционной деятельности.

Ключевые слова: справедливая стоимость, оценка долгосрочных биологических активов, дооценка и уценка активов, источники средств инвестиционной деятельности.

Accounting of Long-Term Biological Assets

The article is devoted to generalization of experience in valuation of long-term biological assets of plant-growing and animal-breeding, and preparation of suggestions concerning improvement of accounting in this field. Recommendations concerning accounting of such assets are given based on the study of accounting practice at specific agricultural company during long period of time.

Authors believe that fair value is applicable only if price level for agricultural products is fixed by the government as it is the case in a number of countries (USA, China, Germany and some other); increases in the value of long-term biological assets according to Accounting Provision (Standard) 30 'Biological Assets' are unreasonable; the long-term biological assets of plant-growing are to be valued historically, and their value is to be charged with amortization according to effective regulations; the long-term biological assets of animal-breeding are to be valued historically and when they are retired, difference is to be calculated between initial value of objects and earnings from their disposal with positive result to be included in production costs and negative – to be attributed to incomes from investment activities.

Keywords: fair value, valuation of long-term biological assets, increases and decreases in value of assets, investment activity fund sources.

Постановка проблеми. Вихід у світ міжнародного стандарту «Сільське господарство» у 2000 р. та послідує його прийняття в Новій Зеландії, а після деякого уточнення – і в Австралії, слугувало підставою для розробки аналогічних національних стандартів Молдови та країн Середньої Азії, які раніше входили до складу СРСР. В Україні було прийнято національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», яке було затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. В доповнення до нього були підготовлені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315, та Методичні рекомендації з експертної оцінки майна в підприємствах АПК [7]. В доповнення до цього Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433, передбачено у «Звіті про фінансові результати» дві окремі статті «Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю» та «Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції».

Однак на практиці при формуванні фінансової звітності за 2013 рік багато сільськогосподарських підприємств відмовилися від відображення сум по цих статтях. Відтак виникає необхідність виявлення причини подібної ситуації.

На наш погляд, в контексті даного дослідження варто звернути увагу на такі факти:

1) при підготовці МСБО 41 основою слугував досвід ведення обліку, нагромаджений фермерськими господарствами США, який істотно відрізняється від вітчизняного;

2) в подальшому відбулися істотні зміни в системі звітності фермерських господарств США внаслідок кризових явищ в банках, що обслуговують аграрну сферу. Цей процес досить детально розкритий в статті Я.М. Гринчишина [3];

3) поняття справедливої вартості в сільськогосподарських підприємствах введено при затвердженні міжнародного стандарту 41 «Сільське господарство», проте в подальшому це поняття уточнювалося.

Перш за все, слід відмітити, що у США поняття справедливої вартості на відміну від інших країн має високий рівень достовірності, так як ще з 1871 р. уряд систематично встановлює стабільний на протязі року рівень цін на конкретні види сільськогосподарської продукції, а між покупцем і продавцем укладається ф'ючерсна угода, де зазначено рівень цін, умови поставки тощо. Для дотримання угоди обидві сторони вносять аванс в розмірі 10 і більше процентів, який після здійснення продажу продукції їх повертається.

В останні роки таку систему взаємовідносин між сільськогосподарським підприємством і покупцем продукції почали застосовувати в Німеччині, Угорщині, Китаї [9].

Наслідки діяльності сільськогосподарських підприємств України у раніше існуючій звітності визначалися як різниця між виручкою від реалізації та витратами виробництва згідно П(С)БО 25, тобто до уваги приймалося збільшення (зменшення) вартості залишків сільськогосподарської продукції на кінець і початок року. В подальшому від цього відмовилися, що значно знизило достовірність даних, адже на відміну від промислових підприємств значна частина виробленої продукції (корми, насіння) в аграрній сфері не реалізується.

Методика розрахунку результатів діяльності фермерського господарства США дає підставу вважати, що отримані дані про результати діяльності відповідають реальному стану речей, але в Україні цього досягти неможливо, адже ціни на протяжці року постійно змінюються, крім того вони мають відмінності у різних заготівельних організаціях конкретного регіону, що призводить до неможливості співставлення даних окремих підприємств при формуванні зведеної звітності.

Якщо раніше наведені дані про оцінку виробленої і проданої продукції дозволяли отримати більш-менш достовірні показники звітності, то запровадження методики оцінки результатів діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи», якщо ці активи оцінюються за справедливою вартістю, потребує ретельного розгляду стосовно обліку як поточних, так і довгострокових біологічних активів. При цьому, необхідно прийняти до уваги, що затвердження нових нормативних положень, зокрема НП(С)БО 1 від 07.02.2013 р. передбачає посилення контролю діяльності підприємств не тільки за операційною, але інвестиційною та фінансовою діяльністю. Для цього передбачено відображати в обліку не тільки понесені витрати, але також і наявність відповідних джерел для їх покриття. Тому виникає потреба вивчити, наскільки сучасний стан формування даних щодо джерел коштів інвестиційної діяльності узгоджується з обліком витрат згідно НП(С)БО 1.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку довгострокових біологічних активів розглядали в своїх працях К.В. Безверхий, Г.В. Брик [1], С.Ф. Голов, О.В. Глушко [2], Н.В. Гончаренко, В.М. Жук, І.В. Замула [5], Г.Г. Кірейцев, М.М. Настенко, Л.К. Сук, П.Л. Сук, В. Уланчук та інші вчені. Одностайності думок щодо оцінки довгострокових біологічних активів ще не склалося, зокрема пропонується використовувати первісну або справедливую вартість, або дві оцінки одночасно.

Метою статті є теоретичне та методологічне обґрунтування порядку обліку довгострокових біологічних активів та формування достовірної інформації про джерела коштів інвестиційної діяльності.

Виклад основного матеріалу. В П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що при обліку довгострокових біологічних активів підприємство можна застосовувати дві форми їх оцінки: первісну вартість та справедливую вартість. Перша визначається згідно П(С)БО 7 (п. 7-14) на підставі фактичних витрат на створення об'єкта. В процесі експлуатації на вартість цих об'єктів має нараховуватися амортизація згідно пунктів 22-30 цього ж стандарту і це положення розповсюджується на основні засоби і довгострокові біологічні активи.

При застосуванні первісної вартості для обґрунтованості нарахування амортизації важливе значення має сама первісна вартість, тривалість експлуатації об'єкта та його ліквідаційна вартість. Більш-менш достовірною величиною можна вважати вартість тварин при їх переведенні тварин в основне

стадо. Цю суму в кінці року, після обчислення фактичної собівартості власної продукції, слід уточнити, а ліквідаційну вартість та реальний строк експлуатації передбачити важко. Тому підприємству надано право визначати ці показники самостійно.

Пунктом 10 П(С)БО 30 передбачено, що біологічні активи у кварталному і річному звіті відображаються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. При цьому амортизація на ці активи не нараховується, але дозволяється підвищувати і зменшувати їх вартість з ряду причин.

Як відмічалось раніше, порядок уточнення справедливої вартості довгострокових біологічних активів подано в Методичних рекомендаціях з експертної оцінки майна в підприємствах АПК [7], наприклад зменшення вартості досліджуваних активів може відбуватися через старіння або фізичне пошкодження активу, перевищення балансової вартості чистих активів над їх ринковою вартістю тощо (п. 6 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»).

Для узагальнення результатів названих операцій необхідно розглянути ті зміни, які відбудуться в складі активів і джерел їх утворення та як це впливає на фінансовий стан підприємства.

При цьому потрібно врахувати ряд важливих обставин. По-перше, зростання вартості окремого об'єкта не передбачає одночасного надходження грошових коштів, лише створюється тимчасовий резерв для здійснення інвестиційної політики, але при цьому не виникають додаткові фінансові ресурси (грошовий потік), тобто для поповнення основних засобів мають використовуватися кошти, що надходять від інших видів діяльності. По-друге, тривалість використання наявного інвестиційного резерву обмежується строком експлуатації об'єкта. В даному випадку не має значення факт зростання чи зменшення його вартості в процесі експлуатації, адже при вибутті об'єкта має бути зменшена його вартість до суми, яку передбачено (точніше буде одержано) при вибутті. Відтак створений резерв на цю суму зменшується, але раніше зроблене щоквартальне збільшення вартості активу залишається, що викликає значні непорозуміння щодо обґрунтованості дооцінки довгострокових біологічних активів. Бухгалтеру підприємства, перш за все, необхідно вивчити доцільність фіксації змін вартості об'єктів, від чого залежить величина прибутків (збитків), тобто застосування справедливої вартості довгострокових біологічних активів викликає занепокоєння через недостовірність оцінки результатів діяльності підприємства. Підстав для цього багато:

1) зміна оцінки тварин при продажу заготівельним організаціям протягом року, наприклад на початку літа при використанні зеленого корму ціни на живу масу різко знижуються, але собівартість при цьому знижується поступово, бо в попередній зимовий період вона була досить високою;

2) неможливо протягом року достовірно визначити фактичні витрати на виробництво продукції та утримання довгострокових активів,

наприклад садів, тим більше якщо ці активи можуть бути продані;

3) недосконалість методики визначення справедливої вартості на конкретні види продукції та біологічних активів полягає в тому, що приймаються до уваги ціни продажу, а витрати на реалізацію до уваги не приймаються;

4) викликає занепокоєння склад комісій з визначення протягом року справедливої вартості активів, особливо в підприємствах, підрозділи яких знаходяться на значних відстанях [8];

5) відсутність пояснень щодо оцінки за справедливою вартістю продукції, якщо вона зразу ж не реалізується та використовується в подальшому у виробничих процесах, наприклад молоко, яйця тощо.

Подібних фактів можна навести значно більше і всі вони призводять до недостовірності облікової вартості. Особливо гостро слід визнати застосування цієї оцінки щодо поточних біологічних активів, які в подальшому перетворюються в довгострокові біологічні активи. Тим самим створюються підстави для відмови від формування даних відповідно до вимог управлінського обліку, що ставить під сумнів обґрунтованість економічних рішень на всіх рівнях управління.

Розглянуті складності застосування справедливої вартості при оцінці біологічних активів вимагає розгляду можливості застосування їх первісної вартості. Доцільність її застосування наводиться в роботах майже сторічної давності. Так, вперше необхідність застосування цього показника при обчисленні собівартості виробленої сільськогосподарської продукції наведено в роботі А. Чайнова, виданій в 1925 р. Було запропоновано при розрахунку собівартості продукції тваринництва до складу елементів витрат включати різницю у вартості стада в кінці і на початок року. Аналогічний підхід допускався при визначенні вартості робочого дня коней, але схема розрахунку була дещо змінена, бо різниця у вартості цих тварин розраховувалася як різниця у вартості коней, які були в господарстві на кінець року і продані за рік та вартості коней на початок року та придбаних за рік. Ясно, що при цьому вартість коней приймалася за оцінкою, яка відповідала сучасному поняттю первісна вартість [10].

В подальшому різниця в оцінці тварин, які в сучасних умовах названі довгостроковими біологічними активами, не використовувалась. На них почали нараховувати амортизацію.

Норми амортизації розраховувалися відповідними органами на державному рівні і розповсюджувалися на підприємства незалежно від форми власності і не зважаючи на переоцінку основних засобів, що відбувалася багато разів, але норми не мінялися з 1960 р. Але в 2001 р. президент України Л. Кучма видав Указ «Про Концепцію амортизаційної політики», в якому було запропоновано внести істотні зміни в методику її нарахування, зокрема щодо відмови від суцільного примусового нарахування амортизації за єдиним методом, що знайшло відображення в подальшому в Податковому кодексі України.

Міжнародна практика бухгалтерського обліку виступила проти дооцінки довгострокових біологічних активів стосовно підприємств, які платять податок на прибуток, адже ці суми зараховуються у фінансові результати і підприємство має сплачувати податок. Це положення може розповсюджуватися на підприємства інших галузей економіки, які мають активи цього типу, наприклад сади, парки тощо.

Тривалість нарахування амортизації в сільськогосподарських підприємствах може істотно змінитися, особливо щодо активів тваринництва, так як було визнано, що строк експлуатації корів при цих розрахунках не може бути менше 7 років, що не узгоджувалося з діючою виробничою практикою, адже це залежить від обороту стада, а він, як правило, часто коротший.

Для обґрунтованого вияснення доцільності застосування певної методики оцінки вважаємо за необхідне розглянути це питання на конкретних даних підприємства за наявності належної бази інформації.

На нашу думку, для цього доцільно використати дані державного підприємства «Чайка», воно створено давно, спеціалізується на виробництві молока на базі племінних стад порід великої рогатої худоби. Так як підприємство не мало достатніх коштів на придбання племінних тварин, за рішенням уряду України відповідно до світової практики було використано лізингову форму інвестування. Ще в 1998-2004 роках було завезено із Німеччини 91 голову ВРХ голштинської породи (телиці і бички). Крім того, є стада племінних тварин чорнорябої породи [6].

Ефективність використання створеного стада голштинської породи корів вивчалася порівнянням витрат на придбання нетелів та на їх утримання до отелу, що коштувало 10930 грн., та витрат на протязі кількох лактацій. Було встановлено, що за результатами діяльності лише після третьої лактації витрати почали покриватися доходами, до складу яких включали вартість молока за цінами, які діяли в той період, та телят, побічної продукції (гній) та вартість туш, якщо корів забивали. Як правило, від корови за 3 лактації отримували по 18000 кг і більше молока.

При збільшенні періоду використання корів та зростанні виробництва молока на корову понад 40000 кг, виручка від реалізації продукції, отриманої від цієї групи, вдвічі перевищує витрати на її придбання, а рівень рентабельності зростає з 6,7 % при третій лактації до 18,9 %, при четвертій – до 29,2 %, при п'ятій і шостій – до 34,6 % [6].

В подальшому підприємство намагалося збільшити виробництво молока як основи діяльності, але через значний падіж до та після перших двох лактацій (40,7 % голів) призвів до збитків від лізингових операцій, які в ДСП «Чайка» склали 92,8 тис. грн. [6], але в послідуочі роки процес виробництва молока стабілізувався (надій на корову досягав 8000 кг молока). Оборот стада за останні 10 років наведено в табл. 1.

Оборот стада та наслідки вибракування корів голштинської та чорно-рябї порід в сільськогосподарському підприємстві «Чайка» за 2005-2014 рр.

Рік	Голштинська порода					Чорно-ряба порода				
	Наявність поголів'я на початок року, голів	Введено корів в стадо, голів	Вибраковано корів			Наявність поголів'я на початок року, голів	Введено корів в стадо, голів	Вибраковано корів		
			голів	вартість вибракуваних тварин тис. грн.	виручка від вибракування, тис. грн.			голів	вартість вибракуваних тварин тис. грн.	виручка від вибракування, тис. грн.
2005	179	80	59	206,6	136,1	425	176	171	422,2	322,9
2006	200	82	62	200,2	117,8	430	171	171	347,0	267,6
2007	220	79	64	226,1	142,9	430	179	179	319,3	307,7
2008	235	76	61	222,2	204,3	430	196	161	557,5	469,5
2009	250	81	66	255,1	225,7	465	214	149	460,0	398,9
2010	265	52	65	210,2	165,9	530	196	176	517,9	508,9
Разом	X	450	377	1320,4	992,7	X	1132	1007	2624,2	2275,5
2011	252	126	98	279,5	433,6	550	164	154	414,2	612,0
2012	280	69	49	176,8	234,0	560	166	166	576,5	819,8
Разом	X	195	147	456,3	667,6	X	330	320	990,7	1431,8
2013	300	89	89	407,9	386,6	560	156	166	763,8	507,5
2014	300	76	76	388,7	350,1	550	129	141	653,1	895,2
Разом	X	165	165	796,6	736,7	X	285	307	1416,9	1402,7
Всього	X	810	689	2573,3	2397,0	X	1747	1634	5031,8	5110,0

Дані таблиці свідчать, що на протязі значного відрізка часу спостерігаються дві тенденції в оцінці тварин. До 2011 р. виручка від вибракування тварин була менша їх балансової вартості відповідно на 33,0 та 15,3 відсотка, а в послідуочий період картина міняється, виручка від вибракування перевищує оцінку вибулих тварин відповідно на 12,1 % по голштинській і на 17,3 % по чорно-рябї породі. В даному випадку виникає багато питань, які вимагають вияснення.

Стадо корів зросло до 850 голів. Воно розміщувалось в 3 філіях, які знаходилися в Київській і Чернігівській областях. Облік тварин вели за загальноприйнятою методикою із застосуванням первісної вартості. Дооцінку тварин до справедливої вартості не здійснювали. При вибракуванні тварин відображалася їх вартість за фактичними сумами, які були одержані як вартість продуктів забою, виручки від здачі на м'ясокомбінат тощо.

В досліджуваному господарстві «Чайка» застосовують методику ведення обліку, яку використовували раніше до запровадження міжнародних стандартів, і вона не міняється. Уж сам цей факт свідчить про те, що це створило умови для порівняння методики ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах України до та після запровадження національних стандартів 7 та 30.

Слід звернути увагу на факти, коли виручка від вибракування була менша первісної вартості. Ця сума за досліджуваний період (з 2005 по 2010 рік) становить всього 327,7 тис. грн., що в розрахунку на одну голову голштинської породи дорівнює 869 грн. Але приймаючи до уваги той факт, що в середньому одна корова перебуває у стаді 3 роки, то цей показник

доцільно уточнити, якщо порівнювати вартість введених у основне стадо корів за 2005-2007 рр. з відповідною сумою виручки за 2008-2010 рр. Перевірка показала, що ця різниця у сумі названих показників неістотна, лише 12 грн.

Розрахунки по чорно-рябї породі засвідчили, що за період з 2005 до 2010 року сума різниці дорівнювала всього 348,7 тис. грн., що в розрахунку на одну голову становить 765 грн.

По тваринам обох порід в окремі роки спостерігаються особливості збуту тварин, їх вага при реалізації була майже в 1,5 рази більшою. Саме цей факт пояснює перевищення виручки від вибракування над балансовою вартістю вибракуваних корів.

Вивчення зміни вартості стада корів у державному підприємстві «Чайка» дало змогу обґрунтувати необхідність порівняння первісної вартості вибулих об'єктів з виручкою від ліквідації. Якщо виручка від вибракування менша первісної вартості, то суму різниці слід відносити на витрати виробництва відповідної продукції, тобто ця сума прирівнюється до амортизаційних відрахувань (тим більше, що вона визначена більш точно, ніж при розрахунку амортизації). Якщо ж спостерігається зворотна картина, тобто первісна вартість менша, різниця має виступати як дохід від інвестиційної діяльності. Зазначені пропозиції необхідно зафіксувати в нормативних документах.

Залишається невирішеним питання щодо доцільності дооцінки довгострокових біологічних активів тваринництва. Практика досліджуваного господарства засвідчила, що зміна вартості цих активів до справедливої вартості не доцільна, адже

середня тривалість перебування тварини в основному стаді сягає 3 років і у перші 2 роки її перебування в основному стаді слід здійснювати дооцінку, а в наступний рік названі суми мають бути списані. На нашу думку, не слід вважати подібні операції логічними, тим більше що ніяких інших операцій, наприклад рух грошових коштів не спостерігається.

Одночасно доцільно державним підприємствам, наприклад ДСП «Чайка», дозволити продавати племінних телиць, які не переводяться в основне стадо, а також вибракуваних з основного стада корів, від яких можна очікувати високий рівень надою, наприклад від корів голштинської породи він може сягати 8000 кг молока в рік.

Вимагає розгляду ще одне важливе питання стосовно оцінки племінних тварин. В інструктивних матеріалах чіткої відповіді на нього немає, але в багатьох племінних господарствах допускається дооцінка цього поголів'я, бо його якісні показники, як правило, набагато вищі. Тому доцільно у відповідних діючих вказівках зазначити порядок оцінки племінних тварин відповідного класу, а різницю між названою оцінкою і отриманою сумою виручки від вибракування конкретної тварини (середньої ціни тварин відповідної групи) слід включати до складу витрат виробництва.

Названі положення щодо обліку племінних тварин мають бути розповсюджені також на поголів'я, сформоване на основі міжпородного схрещування, яке спостерігається в свинарстві та в інших галузях тваринництва.

Дещо по-іншому має будуватися методика ведення обліку довгострокових активів у вигляді садових насаджень. Вони, як правило, мають тривалий цикл виробництва та спостерігаються значні витрати на закладення та послідууючу їх ліквідацію, що вимагає від власника належного контролю за формуванням капітальних вкладень. На цю особливість формування коштів звертав увагу ще А. Чайнов [10].

На нашу думку, оцінка садових насаджень за справедливою вартістю в період зростання обсягу виробництва продукції дозволяє отримувати більшу виручку від реалізації та одночасно досягати економії витрат завдяки відсутності амортизаційних відрахувань, а в період старіння саду картина міняється, падає виручка від реалізації, зменшується вихід продукції, спостерігається зменшення вартості насаджень та виручки від реалізації, а в подальшому виникає потреба у значних витратах на їх ліквідацію, які, як правило, не покриваються вартістю дров тощо.

Вважаємо, що перевагу слід віддати методиці оцінки садових насаджень за первісною вартістю, особливо якщо власник передбачає в подальшому відновити цей вид діяльності шляхом нарахування амортизації на протязі тривалого часу, а це дозволяє при тій же виручці від продажу продукції створювати резерв для відновлення основних засобів.

Висновки. Узагальнення практики ведення бухгалтерського обліку у сільськогосподарських підприємствах України засвідчило, що ряд положень

з фіксації окремих господарських операцій та їх відображення у звітності викликають непорозуміння у практиків, в наслідок чого бухгалтери відмовляються від їх застосування. Виходячи з цього пропонуємо:

1) Відмовитися від дооцінки довгострокових біологічних активів згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» при зростанні ефективності їх використання, адже цей процес має тимчасовий характер, бо дооцінка списується при вибутті об'єктів. Ці операції виглядають особливо нелогічними при постійному обороті стада дорослих тварин.

2) Оцінку біологічних активів за справедливою вартістю (особливо якщо це стосується підприємств, які ведуть облік за простою системою) використовувати лише у випадку, якщо рівень цін на біологічні активи стабільний та затверджений урядом, як це спостерігається у США.

3) У випадку якщо виручка від вибракування довгострокових біологічних активів тваринництва не покриває їх первісної вартості відносити суму різниці на витрати виробництва за статтею амортизація основних засобів.

4) Включити суми виручки від ліквідації та іншого вибуття основних засобів до джерел коштів на капітальні вкладення та сформувати для цього відповідне облікове забезпечення.

4 Список використаних джерел

1. Брик Г.В. Проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю / Г.В. Брик // Збірник праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2013. – № 1, т. 3. – С. 36-42.
2. Глушко О.В. Методичні основи оцінки довгострокових біологічних активів: теорія та практика оцінки / О.В. Глушко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – К.: ВЦ НУБіП України, 2013. – Вип. 181, ч. 3. – 268 с.
3. Гринчишин Я.М. Роль галузевої фінансової звітності у задоволенні потреб зовнішніх користувачів / Я.М. Гринчишин // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 35-39.
4. Дема Д.І. Оподаткування фермерських господарств США / Д.І. Дема. – Житомир: Полісся, 1999. – 232 с.
5. Замула І.В. Теоретичні основи оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції рослинного походження / І.В. Замула, П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 23-29.
6. Кругляк О.В. Основні критерії відбору племінних тварин при придбанні їх за лізингом / О.В. Кругляк // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 114-119.
7. Методичні рекомендації з експертної оцінки майна в підприємствах АПК / Г.М. Підлісецький, М.І. Герун, М.М. Могилова та ін. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2005. – 221 с.
8. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / за ред. В.М. Жука – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
9. Сільське господарство України: криза та відновлення / за ред. Штефана фон Крамона-Таубаделя, С. Дем'яненка, Ар. Куна. – К.: КНЕУ, 2004. – 207 с.
10. Чайнов А. Сельскохозяйственная таксация. Основные идеи и методы ценностных вычислений в сельском хозяйстве / А. Чайнов. – М.: Новая деревня, 1925.– 187 с. (Из работ каб. с.-х. таксации и счетоводства и.-и. ин-та с.-х. экономии).