

## Облік переходу біологічних активів рослинництва до іншого господаря

Біологічні активи рослинництва є невіддільними від землі. При передачі землі в оренду рослини, які на ній розміщені, стають власністю орендаря. Метою статті є пошук і оцінка варіантів обліку процесу переходу біологічних активів рослинництва до іншого господаря. Пропонується скласти два розрахунки орендної плати (за землю; за сад, виноградник та інші багаторічні насадження) та відокремлено відобразити відповідні платежі в бухгалтерському обліку.

На практиці може виникнути потреба продати сільськогосподарську продукцію на стадії її вирощування або збирання урожаю. При передачі землі в оренду пропонується укласти договір купівлі-продажу незавершеного виробництва без оренди землі і обліковувати операції з його виконання. При цьому відкритим залишається питання про те, хто є сільськогосподарським товаровиробником: суб'єкт, який купив поточні біологічні активи, зібрав і продав продукцію, але не має землі у власності або оренді; власник чи орендар землі, який лише засіяв площу і тут же продав посіви як незавершене виробництво. В даному випадку продавець і покупець не вважаються сільськогосподарськими товаровиробниками і не можуть скористатися податковими пільгами та кредитами. Отже необхідно внести відповідні зміни до податкового законодавства.

**Ключові слова:** облік, оренда землі, біологічні активи, незавершене виробництво в рослинництві, пільгове оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, реалізація.

## Учет перехода биологических активов растениеводства к другому хозяину

Биологические активы растениеводства неотделимы от земли. При передаче земли в аренду растения, которые растут на ней, становятся собственностью арендатора. Целью статьи является поиск и оценка вариантов учета процесса перехода биологических активов растениеводства к другому хозяину. Предлагается составлять два расчета арендной платы (за землю, за сад, виноградник и другие многолетние насаждения) и отдельно отражать соответствующие платежи в бухгалтерском учете.

На практике может возникнуть необходимость продать сельскохозяйственную продукцию на стадии ее выращивания или сбора урожая. При передаче земли в аренду предлагается заключить договор купли-продажи незавершенного производства без аренды земли и учитывать операции по его выполнению. При этом открытым остается вопрос о том, кто является сельскохозяйственным товаропроизводителем: субъект, который купил текущие биологические активы, собрал и продал продукцию, но не имеет земли в собственности или аренде; владелец или арендатор земли, который только засеял площадь и тут же продал посевы как незавершенное производство. В данном случае продавец и покупатель не считаются сельскохозяйственными товаропроизводителями и не могут воспользоваться налоговыми льготами и кредитами. Поэтому необходимо внести соответствующие изменения в налоговое законодательство.

**Ключевые слова:** учет, аренда земли, биологические активы, незавершенное производство в растениеводстве, льготное налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей, реализация.

## Accounting for the Transition of Biological Crop Assets to Another Proprietor

Biological crop assets are inseparable from the land. In case of lease the plants are transferred together with the land plot where they grow to the property of the tenant. The aim of the article is to search for and assessment of

*options taking into account the transition of biological crop assets to another proprietor. It is proposed to make two rent assessments (for the land, for the garden, vineyard and other perennial plantations) and separately reflect the corresponding payments in the accounting records.*

*In practice, it may be necessary to sell agricultural products at the stage of cultivation or harvesting. When the transfer of land to lease it is offered to conclude a sales contract of works in progress without land lease and record the operations for its implementation. This leaves open the question of who is the agricultural producer: the subject who bought the current biological assets, harvested and sold the products, but has no land in property or lease; the owner or lessee of land, which has only planted the plot and immediately sold the crops as work in progress. In this case, the buyer and seller are not considered as agricultural producers, and cannot take advantage of tax benefits and credits. Therefore, the appropriate changes in the tax laws must be made.*

**Keywords:** *accounting, lease of land, biological assets, work in progress in crop production, preferential taxation of agricultural producers, the implementation.*

**Постановка проблеми.** Перехід права власності на майно від однієї особи до іншої може відбуватися за договором купівлі-продажу, фінансової оренди, дарування, шляхом успадкування тощо. Процедура набуття власності новим господарем в правовому і бухгалтерському аспектах викладена достатньо повно в нормативних документах і літературних джерелах.

Рослини, як біологічні активи, існують разом із землею. Земельне право визначає порядок володіння, користування і розпорядження земельними ресурсами. У разі передачі землі іншому господарю, рослини, які на ній розміщені, також переходять до нового власника на певній стадії їх вирощування, що вимагає відповідного відображення в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання.

**Аналіз останніх публікацій.** З 1 січня 2003 року набрав чинності міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». Аналогом його в Україні є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 30 «Біологічні активи» [11], яке вступило в дію з 1 січня 2007 року. З того часу по ньому відбулася широка дискусія серед вчених [1, 2, 5, 8], а також набута певна практика його застосування. Однак залишається ще низка невирішених методичних і практичних питань, пов'язаних з обліком передачі біологічних активів рослинництва іншому господарю разом із землею або без неї.

Використання землі відбувається на праві власності або оренди. Орендні відносини регулюються Цивільним кодексом України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [16], Законом України «Про оренду землі» від 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV [13], Земельним кодексом України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III [4] та іншими нормативними документами. Правові засади проведення оцінки земель визначені Законом України «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 р. № 1738-IV [14], практичні питання проведення оцінки земель регламентовано методикою та порядком нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів та іншими документами. Методологія обліку орендних відносин встановлена П(С)БО 14 «Оренда» [10].

Порядок оренди землі встановлено нормативними документами і широко висвітлено в літературних

джерелах [3, 6, 7]. Організація обліку передачі біологічних активів рослинництва разом із землею або без неї потребує подальшого вивчення.

**Метою даної статті** є пошук і оцінка варіантів обліку процесу переходу біологічних активів рослинництва до іншого господаря.

**Виклад основного матеріалу.** Біологічні активи – це живі рослини або тварини, які здатні до біологічної трансформації. За галуззю виробництва вони поділяються на дві групи: рослинництва (рослини), тваринництва (тварини).

Біологічні активи є поточні і довгострокові. Поточні біологічні активи це такі, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Всі інші біологічні активи, які не є поточними, відносяться до довгострокових біологічних активів. Товаровиробник може використовувати у своїй діяльності власні та орендовані активи.

Особливість орендних відносин для сільськогосподарського виробництва в тому, що орендодавцями землі переважно є громадяни, а не юридичні особи. Це зумовлює низку проблемних питань. До найбільш важливих з них відносять:

- 1) Відсутність мінімального строку оренди землі, що призводить до укладання договорів оренди на строки, які мало влаштовують орендаря;
- 2) На орендаря лягає підготовка необхідного пакета документів з оренди;
- 3) Невизначеність збереження права оренди в разі смерті орендодавця;
- 4) Неспівпадіння строків права користування землею і технологічних процесів вирощування культур – строк договору оренди закінчився, а врожай ще знаходиться на полі;
- 5) Підприємства (орендарі) зобов'язані вести бухгалтерський облік згідно чинних нормативних документів, а громадяни (орендодавці) можуть здійснювати його за своїм бажанням, порядок обліку для них не регламентовано.

Довгострокові біологічні активи рослинництва включають багаторічні насадження: насіннячкові та кісточкові культури, ягідники, виноградники,

плантації хмелю. Вони розташовуються на землі та не можуть бути переміщені в інше місце без втрати функціональних характеристик. Рослини і земля невіддільні. Тому питання оренди біологічних активів рослинництва потрібно вирішувати одночасно з орендою землі.

Земельний кодекс України визначає: «Право оренди земельної ділянки – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та іншої діяльності» [4, стаття 93].

Закон України «Про оренду землі» встановлює: «Оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та іншої діяльності» [13, стаття 1].

Як бачимо, визначення тотожні. Оренда землі завжди:

- передбачає договірні відносини;
- строкова;
- платна;
- надає право користування земельною ділянкою.

Орендодавцем будь-якого майна може бути його власник або уповноважена ним особа. Орендодавцями земельних ділянок, що перебувають у державній власності, є районні та обласні державні адміністрації, Кабінет Міністрів України. Приватизовану землю передають в оренду громадяни-власники.

Об'єктом оренди є:

- речі, які визначені індивідуальними ознаками і які зберігають свій первісний вигляд при неодноразовому використанні. Це може бути:
  - земельна ділянка;
  - майнові права.

В даний час переважна більшість сільськогосподарських земель знаходиться у власності громадян, які отримали земельні паї. За правовим режимом земельна ділянка відрізняється від земельного паю.

Земельна ділянка – це частина земельної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами [4, стаття 9].

Земельна частка (пай) – умовна частка земель, які належали колективним сільськогосподарським підприємствам, сільськогосподарським кооперативам, сільськогосподарським акціонерним товариствам, розмір якої прописано в умовних кадастрових гектарах. Місцезнаходження та межі земельного паю не визначено.

Передачу землі в оренду оформляють договором, типова форма якого затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2004 р. № 220. Договір має містити всі істотні умови, визначені законом «Про оренду землі», права і обов'язки сторін, обов'язкові додатки як невід'ємні частини договору.

Якщо одночасно із землею передають в оренду довгострокові біологічні активи рослинництва, що

розміщені на ній, то до договору оренди землі обов'язково потрібно додати умови їх оренди.

Земля і сад на ній, що є довгостроковим біологічним активом, – два об'єкти оренди. Тому логічно мати по кожному з них окремий договір. У зв'язку з тим, що немає саду без землі, то логічно оформити лише один документ, який дає право користуватися земельною ділянкою і розташованим на ній об'єктом. Таким документом є договір оренди землі з додатками, які містять розрахунки розміру орендної плати за землю і сад та інші складові: план або схема земельної ділянки, її кадастровий план, акт визначення меж в натурі, акт приймання-передачі об'єкта оренди тощо.

Багаторічні насадження, які знаходяться на орендованій землі, є окремим нерухомим майном. Право оренди на нього підлягає державній реєстрації, без якого не існує речового права на орендовані насадження, а договір на оренду майна буде визнаватися неукладеним.

Згідно закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 1 липня 2004 р. № 1952-IV з 1 січня 2013 р. крім права власності на нерухомість державній реєстрації підлягають також право володіння; право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис); право забудови земельної ділянки (суперфіцій); право господарського відання; право оперативного управління; право постійного користування та право оренди земельної ділянки; право користування (найму, оренди) будівлею або іншими капітальними спорудами, їх окремими частинами; довірче управління майном та інші речові права.

Отже, дотримуючись чинного законодавства, сад та інші багаторічні насадження можна здати в оренду разом із земельною ділянкою, на якій вони знаходяться. При цьому потрібно визначити вид оренди – фінансова чи оперативна.

Земля, як правило, має здаватися у довгострокову оренду. Сад не можна здати в оренду на строк, більший від терміну оренди землі, а на менший можна – оренда землі триває, а сад, який був на ній, уже ліквідовано.

Якщо термін оренди землі триває, а термін оренди саду закінчився, то сад не може бути повернутий власнику без повернення землі та буде використовуватися до строку доцільності його експлуатації. Тому сад може знаходитися у фінансовій оренді разом із землею. Отож потрібно мати два розрахунки орендної плати: за оренду землі, за оренду саду. Згідно чинних нормативних документів розмір орендної плати встановлюється в договорі оренди, але річна сума платежу не може бути меншою трьох відсотків нормативної грошової оцінки землі. Плату за оренду саду логічно розраховувати відповідно до П(С)БО 14 «Оренда», визначаючи суми платежів за об'єкт і фінансові витрати, що виникають внаслідок розстрочення проведення розрахунків.

Якщо суб'єктами оренди є юридичні особи, то майно, передане у фінансову оренду, орендодавець списує, а орендар зараховує на баланс з відміткою, що це майно взято у фінансову оренду. Отже, взятий у фінансову оренду сад має відображатися орендарем у балансі. По ньому орендар нараховує амортизацію і відносить її у витрати на виробництво продукції. Фізичні особи не ведуть бухгалтерський облік.

Земля не переходить у власність орендаря через оренду. Її вартість не відображається на балансових рахунках бухгалтерського обліку в орендаря. Облік землі ведуть у Поземельній книзі і Книзі записів про державну реєстрацію державних актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування земельною ділянкою, договорів оренди землі, що затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 9 вересня 2009 р. № 1021 [12]. Такий облік не є бухгалтерським, бо відсутні грошовий вимірник, подвійний запис на рахунках.

Ряд авторів розглядають оренду землі аналогічно як будь-якого об'єкта і пропонують орендарю отриману земельну ділянку в операційну оренду відображати на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», а отриману у фінансову оренду показувати на субрахунку 101 «Земельні ділянки» і відповідно включати у баланс [7, с. 140]. Звичайно, так можна буде поступати якщо через оренду земля переходить у власність орендаря. Проте на даний час такий процес не можливий.

Аналізуючи орендні відносини, Х. Скоп дійшла до висновку, що бухгалтерський облік тимчасового права користування земельною ділянкою, а саме права оренди земельної ділянки, відповідає змісту

операційної оренди і повинен визначатися П(С)БО 14 «Оренда» та відображувати свою вартість у складі відповідного субрахунку рахунку «Основні засоби» [15]. Таким чином, рекомендується орендовану землю обліковувати у складі матеріальних активів.

Посилаючись на норми Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і українських Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, В. Метелиця пропонує до застосування в аграрному секторі національний галузевий стандарт звітності «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві», в якому розмежовує операційну і фінансову оренду землі [6]. Однак в Україні в законодавчих документах не вирішені питання продажу землі сільськогосподарського призначення, то в бухгалтерському обліку не можна показувати фінансову оренду землі в результаті якої об'єкт переходить у власність орендаря. Проте сад, виноград та інші довгострокові біологічні активи рослинництва (далі – ДБАР), що знаходяться на орендованій землі термін використання якої перевищує строк експлуатації насаджень, в бухгалтерському обліку логічно відображати відповідно до правил обліку фінансової оренди об'єктів.

Можливий варіант, коли земельна ділянка взята в оренду, а сад, що на ній знаходиться, куплено як окремий об'єкт. В такому випадку орендар платить орендодавцю згідно договору орендну плату за землю, а розрахунок за куплений сад ведеться окремо. Тоді в бухгалтерському обліку відображають капітальні інвестиції на придбання ДБАР (табл. 1). В нинішній ситуації в Україні такий варіант, на нашу думку, є прийнятним.

Таблиця 1

**Облік реалізації довгострокових біологічних активів рослинництва**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1	2	3	4
<b>У продаві</b>			
1. Перекласифікація ДБАР в утримувані для продажу:			
а) списано знос об'єкта	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	16 «Довгострокові біологічні активи»	4000
б) відображено залишкову вартість об'єкта	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	16 «Довгострокові біологічні активи»	6000
в) на дату балансу списано на витрати перевищення балансової вартості над чистою вартістю реалізації об'єкта	946 «Втрати від знецінення запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	1000
г) на дату балансу визнано дохід від збільшення чистої вартості реалізації об'єкта	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	1000
2. Реалізація перекласифікованих ДБАР:			
а) списано балансову вартість об'єкта	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	6000

1	2	3	4
б) відображено дохід від реалізації об'єкта	680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	7200
в) нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	1200
г) отримано оплату від покупця	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	7200
<b>У покупця</b>			
1. Нараховано заборгованість за довгострокові біологічні активи рослинництва	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	6000
Відображено податковий кредит з ПДВ	644 «Податковий кредит»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1200
Оприбутковано довгострокові біологічні активи рослинництва	161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	6000
Оплачено продавцю	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	7200

Збирання урожаю досить трудомістка і термінова робота. Тому фермери часто бажать продати вирощений урожай прямо з поля, що інколи влаштовує також і покупців. В цих випадках продаються рослини як біологічні активи. Відбувається процес реалізації незавершеного виробництва, бо готової продукції ще немає. Вона появиться після дозрівання культур і збирання урожаю.

Під час реалізації незібраного урожаю створюються оригінальні економічні взаємовідносини, які в даний час не врегульовані на Україні жодним нормативним документом. Адже біологічні активи рослинництва, тобто живі рослини, можна продати тільки разом із землею. Але поки що земля сільськогосподарського призначення не продається, та й продаватися, очевидно, на термін збирання урожаю ніколи не буде. В такій ситуації можна скористатися передачею землі в оренду (суборенду) на строк збирання урожаю, склавши два розрахунки орендної плати, а саме за землю і за біологічні активи.

Передача землі в оренду – складна і довготривала процедура. Вона може тривати довше ніж процес збирання урожаю. Не дивлячись на те, що порядок оренди постійно удосконалюють, він залишається заплутаним, трудомістким і дорогим. Тому, коли мова йде про термін в межах збирання продукції, немає сенсу оформляти орендні відносини. Та й об'єктом передачі в оренду в такому випадку виступає не земля, а рослини, які на ній розміщені. Цивільним кодексом України визначено, що предметом договору найму може бути річ, яка визначена індивідуальними ознаками і яка зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому

використанні [16, стаття 759]. Отож, рослини не можна передати в оренду на період збирання урожаю або на інший строк, бо вони ростуть, дозрівають, тобто не зберігають свій первісний вигляд. Більш реально використати акт продажу-покупки. Його потрібно оформити двостороннім договором, в якому чітко визначити умови господарювання покупця на чужій землі у період збирання ним урожаю.

В бухгалтерському обліку пропонуємо відображати такі операції як продаж-купівля незавершеного виробництва. Це можна робити з поточними і довгостроковими біологічними активами рослинництва.

Незавершене виробництво у різних галузях економічної діяльності відображають за собівартістю. П(С)БО 30 «Біологічні активи» [11] встановлено, що поточні біологічні активи рослинництва (далі – ПБАР) визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Отож, у разі реалізації їх потрібно списувати за собівартістю, сформованою по витратах, показаних на рахунках бухгалтерського обліку.

Порядок відображення операцій з реалізації незібраного урожаю на рахунках бухгалтерського обліку наведено у таблиці 2.

З наведеного прикладу видно (табл. 2), що продавець продав ПБАР за ціною реалізації (справедливою вартістю) на суму 9000 грн., в той час як собівартість їх становила 10000 грн., а тому отримав збиток в сумі 1000 грн. Якби ціна реалізації була вищою від собівартості, то був би прибуток. Результат такої реалізації відображається в звичайному порядку на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

## Облік реалізації незібраного урожаю\*

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
У продавця			
Списано собівартість незавершеного виробництва (ПБАР)	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	231 «Рослинництво»	10000
Відображено дохід від реалізації ПБАР	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	9000
Сформовано фінансовий результат від реалізації поточних ПБАР	791 «Результат операційної діяльності»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	10000
	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	791 «Результат операційної діяльності»	9000
Поступили гроші за реалізовані біологічні активи	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	9000
У покупця			
Оприбутковано куплені ПБАР	231 «Рослинництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	9000
Оплачено за куплені ПБАР	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	9000

\* Операції з відображення ПДВ не показані.

Покупець придбав біологічні активи за ціною реалізації і сплачену суму (9000 грн.) відобразив у складі незавершеного виробництва по рослинництву, яка нижча від собівартості, що сформувалась у продавця.

Витрати на збирання урожаю покупець віднесе в дебет субрахунку 231 «Рослинництво», а продукцію оприбуткує за справедливою вартістю чи собівартістю: дебет рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», кредит субрахунку 231 «Рослинництво».

В даному випадку відбувся продаж біологічних активів рослинництва без реалізації або оренди землі. Аналогічні операції не суперечать нормативним документам і, на нашу думку, можуть успішно відбуватися на практиці.

По садах, ягідниках, виноградниках, плантаціях хмелю та інших довгострокових біологічних активах рослинництва також може бути проведена реалізація незібраної сільськогосподарської продукції – продаж урожаю фруктів, які знаходяться на деревах у саду. В таких випадках слід поступати аналогічно – відображати в обліку продажу-покупку незавершеного виробництва без оформлення договорів оренди землі і саду.

Операції з реалізації біологічних активів рослинництва можуть відбуватися не лише в період збирання урожаю, але й під час будь-якої стадії незавершеного виробництва. Після посіву сільськогосподарські культури продають для продовження їх вирощування покупцем. Документальне оформлення і облік реалізації залишаються аналогічними незалежно від ступеню зрілості рослин, в якому вони переходять від одного господаря до іншого.

За таких умов залишається відкритим питання про те, хто є сільськогосподарським товаровиробником:

а) суб'єкт, який купив незібраний урожай, зібрав і продав продукцію, якщо в нього немає землі у власності або оренді;

б) власник чи орендар землі, який лише засіяв площу і тут же її продав.

Сільськогосподарські товаровиробники можуть користуватися пільговими режимами оподаткування. Так, у 2014 р. були фіксований сільськогосподарський податок (далі – ФСП), спеціальний режим з податку на додану вартість (далі – ПДВ).

Податковим кодексом України (далі – ПКУ) встановлено (стаття 301, пункт 301.1), аби товаровиробник міг бути платником ФСП необхідно щоб частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнювала або перевищувала 75 відсотків [9].

ПКУ (стаття 14, пункт 14.1.234) передбачає, що сільськогосподарською продукцією для сплати ФСП визнається продукція (товари, що підпадають під визначення груп 1-24 УКТ ЗЕД, якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах) для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Згідно ПКУ (стаття 302) об'єктом ФСП є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування ФСП є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень).

## Бухгалтерський облік

Таким чином, продавець біологічних активів рослинництва (незавершеного виробництва) одержану виручку від їх реалізації не враховує з метою використання ФСП. Покупець біологічних активів рослинництва не може перейти на ФСП, бо в нього немає землі у власності або оренді.

З 1 січня 2015 р. ФСП скасовано. Замість нього сплачують єдиний податок платники четвертої групи, умови праці в якій такі як і для ФСП: частка сільськогосподарського товаровиробника за попередній податковий рік має дорівнювати або перевищувати 75 %; підприємство повинно мати землю у власності або оренді; не проводити діяльності з виробництва підакцизних товарів; не мати на 1 січня базового (звітного) року податкового боргу тощо.

Аналогічна ситуація також із спеціальним режимом ПДВ. Для його використання не враховується виручка від реалізації біологічних активів і продукції, одержаної від купленого незавершеного виробництва. Існують також спеціальне кредитування, фінансування із бюджету та інші пільги для сільського господарства. На жаль вони постійно змінюються, а бухгалтерський облік має задовольняти вимоги податкового законодавства.

**Висновки.** Біологічні активи рослинництва (рослини) невіддільні від землі, тому орендувати їх можна разом із землею, на якій вони ростуть.

У зв'язку з тим, що земля не переходить у власність орендаря через оренду, то вона не може бути об'єктом фінансової оренди і зарахованою на його баланс. Багаторічні насадження (сади, виноградники тощо) вважаються окремими об'єктами, які можуть передаватися у фінансову оренду разом із орендою землі, відображатися на балансових рахунках бухгалтерського обліку орендаря.

Передача біологічних активів рослинництва іншому господарю на період збирання урожаю або в будь-якій іншій стадії незавершеного виробництва після посіву сільськогосподарських культур може відбуватися шляхом оренди або реалізації.

Процедура оформлення орендних відносин в Україні залишається довготривалою, трудомісткою і дорогою. Тому недоцільно здавати в оренду землю і посіяні на ній рослини на короткий термін, наприклад, на час збирання урожаю. Залишається варіант продажу-купівлі незавершеного виробництва, який обумовлює появу питання, чи є сільськогосподарським товаровиробником суб'єкт, який купив незібраний урожай, зібрав і продав продукцію, якщо в нього немає землі у власності або оренді. Норми ПКУ свідчать, що уразі продажу-покупки біологічних активів рослинництва без оформлення оренди землі продавець і покупець позбавляються права враховувати відповідну продукцію для пільгового оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, втрачаються можливості спеціального їх кредитування і одержання фінансування із бюджету.

## 4 Список використаних джерел

1. Герасимук І.В. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: історичні, соціальні і економічні проблеми адаптації до вітчизняної облікової культури / І.В. Герасимук // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11–12. – С. 18–22.
2. Гуцаленко Л.В. Формування та облік фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Л.В. Гуцаленко // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 96–99.
3. Жук В.М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В.М. Жук // Агроінком. – 2011. – № 7-9. – С. 116-121.
4. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
5. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 91-95.
6. Метелиця В. Запровадження стандартів обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії / В. Метелиця // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 27-33.
7. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушина, Б.М. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 234 с.
8. Огійчук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО «Біологічні активи» / М.Ф. Огійчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 24-33.
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 13.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
12. Про затвердження порядків ведення Поземельної книги і Книги записів про державну реєстрацію державних актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування земельною ділянкою, договорів оренди землі: Постанова Кабінету Міністрів України від 9.09.2009 р. № 1021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1021-2009-п>.
13. Про оренду землі: Закон України від 6.10.1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.
14. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.
15. Скоп Х. Перспектива розвитку бухгалтерського обліку природних ресурсів та іншого майна державної власності / Х. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 12. – С. 12-20.
16. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>