

УДК 657:634

Михальська В.В.

Національний університет біоресурсів і  
природокористування України

## **БИОЛОГИЧНИ АКТИВИ САДІВНИЦТВА ЯК ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ**

Розглянуто та зроблено порівняльний аналіз об'єктів обліку біологічних активів садівництва для бюджетних і госпрозрахункових підприємств. Запропоновано й обгрунтовано деталізацію об'єктів обліку біологічних активів садівництва.

Ключові слова: довгострокові та поточні біологічні активи садівництва, облікова політика, об'єкти обліку.

Myhalska V.

## **BIOLOGICAL ASSETS ACCOUNTING GARDENING AS AN OBJECT**

Considered and the comparative analysis of objects of biological assets accounting for budget gardening and self-supporting enterprises. Proposed and reasonably detailed account of the objects of biological assets gardening.

Keywords: long-term and current biological assets gardening, accounting policies, accounting objects.

Мыхальская В.В.

## **БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ САДОВОДСТВА КАК ОБЪЕКТЫ УЧЕТА**

Рассмотрены и сделан сравнительный анализ объектов учета биологических активов садоводства для бюджетных и хозрасчетных предприятий. Предложено и обосновано детализацию объектов учета биологических активов садоводства.

Ключевые слова: долгосрочные и текущие биологические активы садоводства, учетная политика, объекты учета.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** В Україні існує значний природно-ресурсний потенціал для розвитку садівництва, вона здатна забезпечити споживання фруктів і ягід у межах країни і має можливості для їх експорту. Проте вони повинні бути конкурентоспроможними на світових ринках, зокрема за

якісними показниками. У зв'язку з цим серед усіх виробників плодово–ягідної продукції варто виокремити дослідні станції та дослідні господарства Інституту садівництва Національної академії аграрних наук (далі – дослідні станції та дослідні господарства ІС НААН), що є експериментально–виробничою базою для проведення досліджень і наукових розробок із виведення нових сортів плодових і ягідних культур. Варто зазначити, що, за даними статистичної звітності підприємств ІС НААН, протягом 2006–2012 років у більшості з них спостерігались інтенсифікація виробництва внаслідок значного зростання урожайності плодово–ягідних культур, скорочення площ насаджень і збільшення валових зборів плодів і ягід. Отже, виникає потреба у розробці раціонально організованої й ефективної системи управління діяльністю підприємств ІС НААН, насамперед витратами на закладання та вирощування біологічних активів садівництва. А основою для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень повинна бути повна, достовірна і неупереджена інформація про біологічні активи садівництва, джерелом якої є дані бухгалтерського обліку.

При цьому варто зазначити, що організація обліку біологічних активів садівництва здійснюється починаючи з визначення об'єктів і завдань обліку до відображення інформації у звітності, обумовлюється обліковою політикою та регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7]. Згідно зі ст. 1 Закону, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [7]. Проте при формуванні облікової політики щодо біологічних активів підприємства ІС НААН керуються різними нормативно–правовими актами, оскільки дослідні станції є бюджетними установами, а дослідні господарства – госпрозрахунковими. Водночас, варто зауважити, що національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку для державного сектора, яке повинно регламентувати облік біологічних активів відповідно до вимог Міжнародного стандарту фінансової звітності 41 «Сільське господарство» [3], не затверджено, тому біологічні активи садівництва і досі є об'єктами основних засобів і запасів. Отже, в першу чергу необхідно визначити об'єкти обліку біологічних активів садівництва для бюджетних підприємств ІС НААН із метою можливості віднесення витрат на закладання, вирощування, списання та відтворення безпосередньо на конкретні об'єкти обліку та, як

наслідок, правильного розрахунку собівартості окремих сортів плодів, ягід і саджанців.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Істотний внесок у вивчення біологічних активів сільськогосподарських підприємств зробили такі науковці, як: Т. О. Бондур, О. В. Богданюк, Т. І. Вовчук, В. М. Жук, І. В. Замула, П. М. Кузьмович, М. Ф. Огійчук, О. В. Остапчук, В. В. Пасенко, Н. В. Перевозник, С. Є. Пиріжок, Л. К. Сук, П. Л. Сук та інші. Проблеми обліку діяльності бюджетних установ розглянуті в працях М. Т. Білухи, С. Ф. Голова, Р. Т. Джоги, С. Я. Зубілевича, Т. В. Каневої, С. В. Свірко, О. О. Сунцевої, Н. І. Сушко, Т. І. Ткаченко, О. О. Чечуліної й інших. Водночас, науковцями приділено недостатньо уваги дослідженню об'єктів обліку біологічних активів садівництва, а для бюджетних установ об'єкти обліку взагалі не досліджені. Тому питання це актуальне і потребує подальшого вивчення й удосконалення.

**Цілі статті.** Метою дослідження є визначення об'єктів обліку біологічних активів садівництва для бюджетних підприємств та їх уточнення для госпрозрахункових.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Аналіз чинного законодавства (табл. 1) свідчить про невідповідність об'єктів обліку біологічних активів садівництва в бюджетних і госпрозрахункових підприємствах ІС НААН.

Наприклад, у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [4] і в Положенні з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [5] (далі – Положення 611) не згадуються об'єкти обліку довгострокових біологічних активів садівництва (надалі – ДБА садівництва), оскільки вони включаються до складу об'єктів основних засобів, а точніше – багаторічних насаджень. Інформація про склад багаторічних насаджень є лише в Додатку до Положення 611 «Норми зносу на необоротні активи бюджетних установ» [5]. Проте в ньому про об'єкти обліку багаторічних насаджень можна лише здогадуватись. Аналіз інформації (див. табл. 1) також свідчить, що суницю в бюджетних установах не відносять до багаторічних насаджень.

## Об'єкти обліку ДБА садівництва \*

Дослідні станції ІС НААН (бюджетні)	Дослідні господарства ІС НААН (госпрозрахункові)		
додаток до Положення № 611 «Норми зносу на необоротні активи бюджетних установ»	п. 6 П(С)БО 30 «Біологічні активи»	п. 3.3. та п. 3.5 Методичних рекомендацій № 1315 та розділ 2 Методичних рекомендацій № 73	додаток до методичних рекомендацій № 1315 «Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції»
Культури ягідні (крім суниці), плодові	Окремий вид довгострокових біологічних активів або їх група	Види рослин – плодові і ягідні культури	Насіннячкові культури
		Однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин – кісточкові, насіннячкові, горіхоплідні	Кісточкові культури
		Окремі культури	Ягідники
		Для незрілих – види багаторічних насаджень	х

\* Джерело: розроблено автором на підставі [5; 6; 1; 2;]

При цьому чинними нормативно–правовими актами, що регламентують облік ДБА садівництва госпрозрахункових підприємств, визначені об'єкти, які підлягають обліку. Наприклад, згідно з п. 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» об'єктами обліку є окремий вид ДБА або їх група [6]. У пунктах 3.3 і 3.5 Методичних рекомендацій із обліку біологічних активів [1] (надалі – Методичні рекомендації 1315) і розділі 2 Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів із обліку довгострокових та поточних біологічних активів [2] вказано, що до об'єктів обліку ДБА садівництва належать види, підвиди рослин та окремі культури в садівництві, а для незрілих – види багаторічних насаджень [1; 2]. Однак у Додатку до Методичних рекомендацій 1315 «Приклади

біологічних активів і сільськогосподарської продукції» [1] наведена інша інформація про об'єкти обліку ДБА садівництва: зерняткові культури замінено на насіннячкові, вилучено групу горіхоплідних, водночас додано ягідні культури. Разом із тим, у Додатку до Методичних рекомендацій 1315 [1] відсутнє розмежування по галузях рослинництва – всі багаторічні насадження наводяться разом і не зазначено, які з них слід відносити до садівництва.

Водночас, об'єкти обліку поточних біологічних активів садівництва (далі – ПБА садівництва) в бюджетних установах чинним законодавством не визначено, оскільки вони є об'єктами запасів. Та й у Методичних рекомендаціях 1315 [1], якими керуються госпрозрахункові підприємства, ПБА садівництва також відсутні, оскільки розсадники плодкових і ягідних культур включено до об'єктів обліку квітникарства [1].

Проаналізувавши об'єкти обліку ДБА та ПБА садівництва, передбачені чинними нормативно-правовими актами для бюджетних і госпрозрахункових підприємств, вважаємо за доцільне уточнити та деталізувати їх (табл. 2 на прикладі ДБА садівництва).

Насамперед, пропонуємо уточнити об'єкти обліку біологічних активів садівництва для госпрозрахункових підприємств:

включити до складу об'єктів обліку ДБА садівництва всі визначені законодавством групи, окрім виноградників і плантацій хмелю, оскільки вони належать до таких галузей, як виноградарство і хмелярство, та горіхоплідні культури;

зазначити в Додатку до Методичних рекомендацій 1315 [1] галузі вирощування ДБА: садівництво, виноградарство та хмелярство;

відображати плодові й ягідні розсадники у складі ПБА садівництва, а не квітникарства.

При визначенні об'єктів обліку біологічних активів садівництва в бюджетних установах пропонуємо:

взяти за основу об'єкти госпрозрахункових підприємств із урахуванням уточнень;

додати до об'єктів обліку ДБА садівництва суницю, оскільки це багаторічна трав'яниста культура, тобто строк її використання понад 12 місяців, і від таких насаджень протягом декількох років можна отримувати сільськогосподарську продукцію (ягоди) та додаткові біологічні активи.

## Деталізація об'єктів обліку ДБА садівництва\*

Об'єкти обліку	Деталізація об'єктів обліку залежно від:			
	методики визначення вартості		мети використання	
Види багаторічних насаджень (для незрілих)	<b>молоді живцево-маточні сади плодкових культур і ягідники, в тому числі:</b>			
	оцінені за вартістю:		призначені для цілей:	
	первісною	справедливою	виробничих	науково-дослідних
Види рослин	<b>плодові й ягідні культури, в тому числі:</b>			
	оцінені за вартістю:		призначені для цілей:	
	первісною	справедливою	виробничих	науково-дослідних
Однорідні групи або підвиди рослин	<b>зерняткові, кісточкові, горіхоплідні й ягідні, в тому числі:</b>			
	оцінені за вартістю:		призначені для цілей:	
	первісною	справедливою	виробничих	науково-дослідних
Окремі культури	<b>яблуня, груша, слива, абрикос, персик, смородина, суниця садова тощо, в тому числі:</b>			
	оцінені за вартістю:		призначені для цілей:	
	первісною	справедливою	виробничих	науково-дослідних
Окремі сорти	<b>Аскольда, Амулет, Радогость, Едера і т.д. (на прикладі яблуні), в тому числі:</b>			
	оцінені за вартістю:		призначені для цілей:	
	первісною	справедливою	виробничих	науково-дослідних

\* Джерело: розроблено автором

Водночас як для бюджетних, так і госпрозрахункових підприємств пропонуємо деталізувати об'єкти обліку біологічних активів садівництва в розрізі сортів, залежно від методики визначення вартості та мети використання.

Деталізація об'єктів обліку біологічних активів садівництва є доцільною та необхідною, оскільки майже всі підприємства ІС НААН спеціалізуються виключно на вирощуванні продукції садівництва. Облік біологічних активів садівництва за окремими сортами дасть можливість розподілити витрати на вирощування плодкових і ягідних культур кожного сорту, що є основою для визначення собівартості плодів і ягід за сортами, а в подальшому шляхом порівняння витрат на вирощування продукції різних сортів допоможе визначити, які з них є найбільш економічно ефективними.

Розмежування об'єктів обліку біологічних активів садівництва

залежно від методики визначення вартості є також доцільним і зумовлено вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи», в якому передбачено два альтернативні варіанти визначення вартості (оцінки) біологічних активів. Запропоноване розмежування є необхідним, тому що методика визначення вартості впливає на структуру витрат на закладання і вирощування біологічних активів садівництва та порядок включення до виробничої собівартості плодів і ягід, а також додаткових біологічних активів – саджанців і розсади. Наприклад, на ДБА садівництва, які оцінені за справедливою вартістю, не передбачено нарахування амортизації, відповідно ця калькуляційна стаття при визначенні собівартості плодів і ягід буде відсутня.

Виокремлення об'єктів обліку біологічних активів садівництва залежно від мети використання є необхідним для підприємств ІС НААН, оскільки частина продукції садівництва, а також садивного матеріалу є товарною, тобто призначена для реалізації, а інша – науково–дослідною, тобто використовується з метою проведення наукових досліджень і розробок. У зв'язку з цим необхідним є розподіл витрат на закладання і вирощування біологічних активів садівництва між товарною та науково–дослідною продукцією та додатковими біологічними активами садівництва. Водночас, при вирощуванні біологічних активів садівництва з метою отримання від них виключно науково–дослідної продукції та садивного матеріалу виникають додаткові витрати, що підлягають виокремленню з–поміж інших і включенню до калькуляційних статей при обчисленні собівартості 1 ц науково–дослідних плодів і ягід чи 1 тис. шт. саджанців і розсади.

**Висновки.** Результати дослідження свідчать про невідповідність об'єктів обліку біологічних активів садівництва в бюджетних і госпрозрахункових підприємствах у зв'язку з відсутністю єдиної нормативно–правової бази, незавершеністю процесів реформування обліку в бюджетних установах з метою його наближення до вимог міжнародних стандартів. Порівняльний аналіз об'єктів обліку дав можливість уточнити визначені законодавством об'єкти обліку ДБА та ПБА садівництва для госпрозрахункових підприємств, визначити на їх основі об'єкти обліку цих активів для бюджетних установ і запропонувати їх деталізацію в розрізі сортів, залежно від методики визначення вартості та мети використання, що є доцільним і необхідним як для бюджетних, так і госпрозрахункових підприємств ІС НААН для правильного розподілу, визначення структури витрат і

порядку їх включення до собівартості плодів, ягід і садивного матеріалу. Водночас, на нашу думку, в подальшому дослідження необхідно спрямувати на вивчення й удосконалення організації та методики документування, відображення інформації про біологічні активи садівництва на рахунках і в реєстрах синтетичного й аналітичного обліку, а також у фінансовій звітності та примітках із урахуванням деталізації об'єктів обліку.

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.uazakon.com/documents/date\\_bu/pg\\_gwcvwr/index.htm](http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcvwr/index.htm).
2. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах: наказ Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=187927](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=187927).
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
5. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://agrosoft.com.ua/articles.php?article\\_id=57](http://agrosoft.com.ua/articles.php?article_id=57).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=293533&stind=21](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=293533&stind=21).
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.