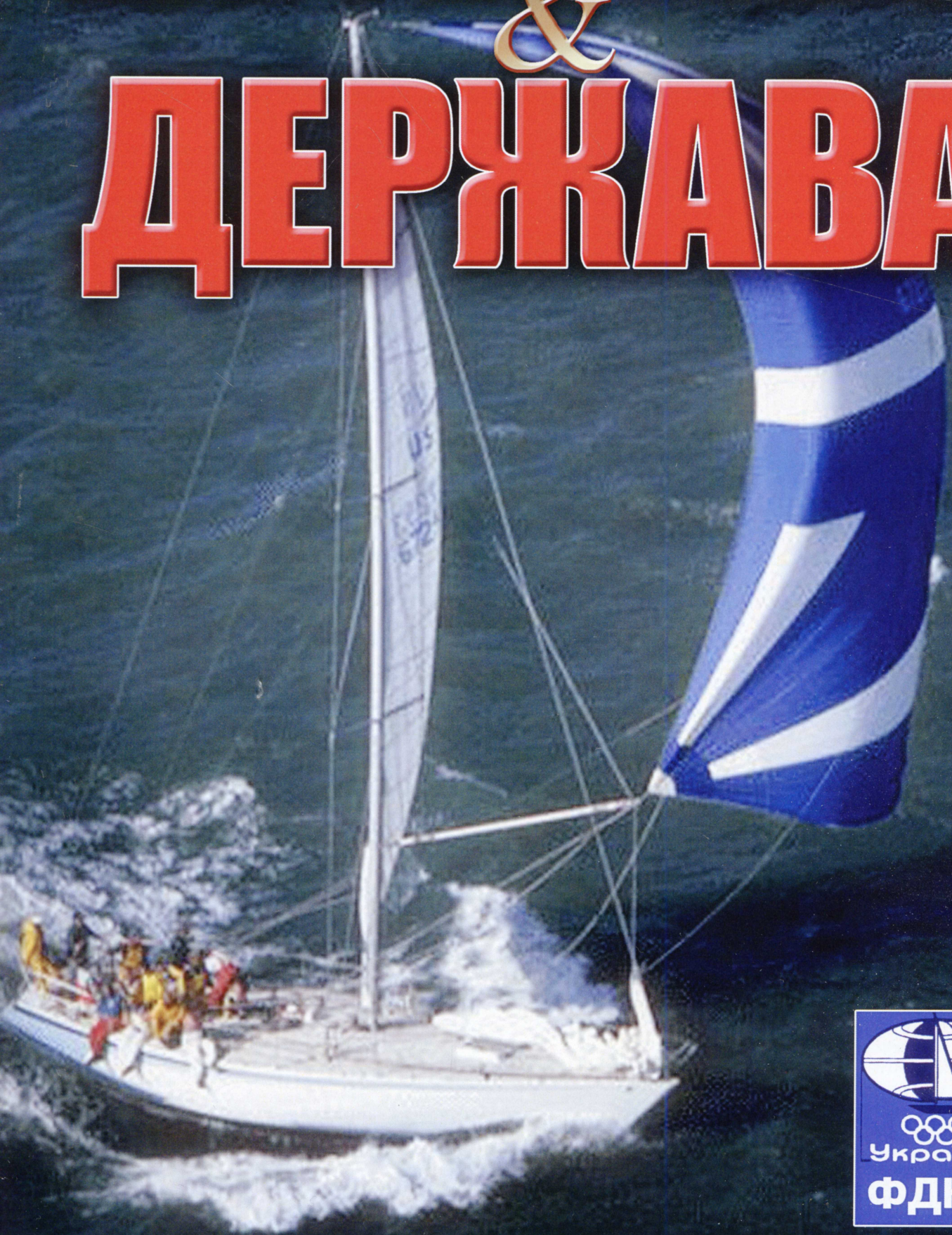


ЕКОНОМІКА & ДЕРЖАВА

Міжнародний науково-практичний журнал

№12 грудень 2019 р.



Редакційна колегія

Денисенко Микола Павлович, головний редактор, доктор економічних наук, професор, професор кафедри бізнес-економіки та туризму, Київський національний університет технологій та дизайну

Федоренко Валентин Григорович, заступник головного редактора, доктор економічних наук, професор, Інститут підготовки кадрів Державної служби зайнятості України

Кучеренко Ганна Борисівна, відповідальний секретар

Андрющенко Катерина Анатоліївна, доктор економічних наук, доцент, професор кафедри економіки та підприємництва, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Гармідер Лариса Дмитрівна, доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри економіки промисловості та організації виробництва ДВНЗ «Український державний хіміко-технологічний університет»

Гайдуцький Павло Іванович, доктор економічних наук, професор, академік Національної аграрної академії наук, директор Інституту стратегічних оцінок Президентського фонду Леоніда Кучми «Україна»

Гайдуцький Андрій Павлович, доктор економічних наук, доцент кафедри міжнародної економіки і маркетингу, Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Гайдуцький Іван Павлович, доктор економічних наук, доцент кафедри міжнародної економіки, Національний технічний університет України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

Гнатєва Тетяна Миколаївна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Одеський державний аграрний університет

Кожем'якіна Світлана Миколаївна, доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки, Інститут підготовки кадрів Державної служби зайнятості України

Лозинський Дмитро Леонідович, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Державний університет «Житомирська політехніка»

Лутай Лариса Анатоліївна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри менеджменту, Інститут підготовки кадрів державної служби зайнятості України

Mangirdas Morkunas (Мангірдас Моркунас), Doctor of Philosophy in Management and business administration Associate professor, Head of Logistics Management study program, Mykolas Romeris University, Vilnius, Lithuania

Ніколюк Олена Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри Менеджменту і логістики, Одеська національна академія харчових технологій

Пантелєєва Наталія Миколаївна, доктор економічних наук, кандидат технічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів та банківської справи, Черкаський навчально-науковий інститут Державного вищого навчального закладу «Університет банківської справи»

Резнікова Наталія Володимирівна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри світового господарства і міжнародних економічних відносин, Інститут міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Сазонець Ігор Леонідович, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри державного управління, документознавства та інформаційної діяльності, Національний університет водного господарства та природокористування (м. Рівне)

Сардак Сергій Едуардович, доктор економічних наук, доцент, в.о. завідувача кафедри економіки, підприємництва та управління підприємствами, Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

Трусова Наталя Вікторівна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Таврійський державний агротехнологічний університет, Мелітополь

Тульчинська Світлана Олександрівна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри економіки і підприємництва, Національний технічний університет України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

Фролова Тетяна Олександрівна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри міжнародних фінансів, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Чвертко Людмила Андріївна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів, обліку та економічної безпеки, Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини

Чирва Ольга Григорівна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри маркетингу, менеджменту та управління бізнесом, Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини

Ярошевська Оксана Володимирівна, доктор економічних наук, професор кафедри економіки, Класичний приватний університет, м. Запоріжжя

№ 12

грудень 2019

Журнал засновано у січні 2003 року.
Виходить щомісяця.

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук з ЕКОНОМІКИ

(постанова президії ВАК України від 27 травня 2009 р. № 1-05/2, наказ Міністерства освіти і науки України № 1081 від 29.09.2014 р.)

ІНДЕКСАЦІЯ ВИДАННЯ В НАУКО-МЕТРИЧНИХ БАЗАХ:

- Index Copernicus (IC);
- SIS;
- Google Scholar.

Свідоцтво KB № 9144,
від 09.09.2004 року

ISSN 2306-6806

Передплатний індекс: 01751

Адреса редакції:

м. Київ, вул. Дорогожицька, 18, к. 29

Поштова адреса:

04112, м. Київ, вул. Дорогожицька,
18, к. 29

Телефон: (044) 223-26-28, 537-14-33

Телефон/факс: (044) 458-10-73

E-mail: economy_2008@ukr.net

www.economy.in.ua

Засновники:

*Інститут підготовки кадрів
державної служби зайнятості
України,*

*ТОВ "Редакція журналу
"Економіка та держава"*

Видавець:

ТОВ "ДКС Центр"

Передрукування дозволяється лише за згодою редакції.

Відповідальність за добір і викладення фактів несуть автори. Редакція не завжди поділяє позицію авторів публікацій.

Рекомендовано до друку Вченою Радою
ІПК ДСЗУ 26.12.19 р.

Підписано до друку 26.12.19 р.

Формат 60x84 1/8, Ум. друк. арк. 27,6.
Наклад — 1000 прим.

Папір крейдований, друк офсетний.
Замовлення № 2612/2.

Віддруковано у ТОВ «ДКС центр»
м. Київ, пров. Куренівський, 17
Тел. (044) 537-14-34

<u>Кирилюк Є. М.</u> Інституційно-інвестиційні детермінанти розвитку світової господарської системи в умовах постіндустріальних змін	4
<u>Омельчук В. О.</u> Зміна показників доступності житла для громадян України у 2018—2019 рр.	8
<u>Кирилов Ю. Є., Грановська В. Г.</u> Інвестиційний механізм забезпечення конкурентоспроможності аграрних підприємств	13
<u>Карасьова Н. А.</u> Креативні індустрії як джерело зростання експорту	19
<u>Роскладка Н. О.</u> Технології персоналізації послуг у туризмі	24
<u>Чужиков А. В., Чужиков В. І.</u> Реалізації медійної політики ЄС: економіко-правові механізми та інструменти ...	33
<u>Соломатіна Т. В., Серсбряк К. І.</u> Стратегічний фінансовий потенціал формування капіталу суб'єктів господарювання аграрного сектора економіки	39
<u>Халатур С. М., Дубович О. В., Курченко Ю. А.</u> Удосконалення управління діловою активністю сільськогосподарського підприємства як фактор розвитку інноваційно-інвестиційної діяльності агропромислового виробництва	43
<u>Югіна С. В., Галаганов В. О., Боровець І. С.</u> Ключові проблеми та міжнародний досвід функціонування механізму накопичення фінансових ресурсів домогосподарств	48
<u>Кужелев М. О., Ковальова К. В.</u> Теоретичні аспекти управління кредитоспроможністю підприємства	55
<u>Денисенко М. П., Гришко А. М.</u> Заходи покращання фінансового стану підприємств у сучасних умовах господарювання	61
<u>Шаманська О. І.</u> Стратегічне управління персоналом підприємства в сучасних умовах	66
<u>Бачинська М. В., Бараняк І. Є.</u> Сучасні тенденції міграційної активності населення Карпатського регіону	71
<u>Згурська О. М.</u> Визначення суті та значення дефініції "диверсифікація"	77
<u>Грибовська Ю. М., Ходаківська Л. О., Кононенко Ж. А.</u> Облік довгострокових біологічних активів рослинництва	83
<u>Шабардіна Ю. В., Хоменко І. В.</u> Державна політика у сфері розвитку малого підприємництва	89
<u>Ворсовський О. А.</u> Шляхи покращення інвестиційного клімату в Україні	95
<u>Русін В. М.</u> Розвиток системи публічних закупівель в Україні	99
<u>Воржакова Ю. П., Амелькіна А. О.</u> Сучасний стан та перспективи розвитку видавничо-поліграфічної галузі України	104
<u>Паянок Т. М., Важалюк Ю. О.</u> Кластерний аналіз трудового потенціалу України	109
<u>Морозова Г. С., Шевченко В. М.</u> Інноваційність розвитку рослинництва в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання	115
<u>Грибіненко О. М.</u> Міжнародна економічна безпека: детермінанти та складові розвитку	121
<u>Траченко Л. А.</u> Складові формування систем управління якістю на підприємствах сфери інжинірингових послуг	127
<u>Чугунов В. І.</u> Формування бюджету як інструмент суспільного розвитку	132
<u>Кравченко М. О., Прудкий В. В.</u> Бізнес-модель як основа впровадження інновацій на підприємстві	138

CONTENTS:

Ekonomika derzhava № 12/2019

Economy

<u>Kyryliuk Ye.</u> INSTITUTIONAL AND INVESTMENT DETERMINANTS OF THE WORLD ECONOMIC SYSTEM DEVELOPMENT IN THE CONDITIONS OF POST-INDUSTRIAL CHANGES	4
<u>Omelchuk V.</u> CHANGE OF INDICATORS OF HOUSING AFFORDABILITY FOR CITIZENS OF UKRAINE IN 2018—2019 YEARS	8
<u>Kyrylov Yu., Hranovska V.</u> INVESTMENT MECHANISM FOR GRANTING COMPETITIVENESS OF AGRARIAN ENTERPRISES	13
<u>Karasova N.</u> CREATIVE INDUSTRIES AS A SOURCE OF EXPORT GROWTH	19
<u>Roskladka N.</u> TECHNOLOGIES FOR PERSONALIZING SERVICES IN TOURISM	24
<u>Chuzhykov A., Chuzhykov V.</u> EU MEDIA POLICY IMPLEMENTATION: ECONOMIC AND LEGAL MECHANISMS AND INSTRUMENTS	33
<u>Solomatina T., Sieriebriak K.</u> STRATEGIC FINANCIAL POTENTIAL OF CAPITAL FORMATION OF ECONOMIC ENTITIES IN THE AGRICULTURAL SECTOR	39
<u>Khalatur S., Dubovych O., Kurchenko Yu.</u> IMPROVEMENT OF BUSINESS ACTIVITY MANAGEMENT OF AGRICULTURAL ENTERPRISE AS A FACTOR FOR INNOVATION-INVESTMENT DEVELOPMENT OF AGRICULTURAL PRODUCTION	43
<u>Yudina S., Halahanov V., Borovets I.</u> KEY PROBLEMS AND INTERNATIONAL EXPERIENCE OF FUNCTIONING OF THE MECHANISM OF HOUSEHOLD'S FINANCIAL RESOURCES ACCUMULATION	48
<u>Kuzheliev M., Kovalova K.</u> THEORETICAL ASPECTS OF CREDIT MANAGEMENT OF ENTERPRISES	55
<u>Denysenko M., Hryshko A.</u> MEASURES TO IMPROVE THE FINANCIAL STATUS OF ENTERPRISES IN MODERN ECONOMIC CONDITIONS	61
<u>Shamanska O.</u> STRATEGIC PERSONNEL MANAGEMENT OF ENTERPRISE IN MODERN TERMS	66
<u>Bachynska M., Baranyak I.</u> RECENT TRENDS OF MIGRATION ACTIVITY IN CARPATIAN REGION	71
<u>Zgurska O.</u> DEFINING THE ESSENCE AND MEANING OF THE DEFINITION OF "DIVERSIFICATION"	77
<u>Hrybovska Y., Khodakivska L., Kononenko Z.</u> ACCOUNTING FOR LONG-TERM BIOLOGICAL ASSETS OF CROP	83
<u>Shabardina Y., Khomenko I.</u> STATE POLICY IN THE AREA OF SMALL ENTREPRENEURSHIP	89
<u>Vorsovsky O.</u> WAYS OF IMPROVING INVESTMENT CLIMATE IN UKRAINE	95
<u>Rusin V.</u> DEVELOPMENT OF PUBLIC PROCUREMENT SYSTEM IN UKRAINE	99
<u>Vorzhakova Y., Amelkyna A.</u> MODERN STATE AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT OF THE PUBLISHING AND PRINTING INDUSTRY OF UKRAINE	104
<u>Payanok T., Vazhaliuk Yu.</u> CLUSTERS ANALYSIS OF LABOR POTENTIAL OF UKRAINE	109
<u>Morozova G., Shevchenko V.</u> INNOVATION DEVELOPMENT OF PLANT GROWTH IN AGRICULTURAL ENTERPRISES OF VARIOUS ORGANIZATIONAL AND LEGAL FORMS OF ECONOMIC ENTITIES	115
<u>Hrybinenko O.</u> INTERNATIONAL ECONOMIC SECURITY: DETERMINANTS AND COMPONENTS OF DEVELOPMENT	121
<u>Trachenko L.</u> COMPONENTS OF FORMATION OF QUALITY MANAGEMENT SYSTEMS IN ENTERPRISES OF ENGINEERING SERVICES	127
<u>Chugunov V.</u> BUDGETING AS A TOOL FOR SOCIAL DEVELOPMENT	132
<u>Kravchenko M., Prudkiy V.</u> THE BUSINESS MODEL AS A BASIS FOR INNOVATION IN THE ENTERPRISE	138

УДК 657.2: 33.053.22"405"

Ю. М. Грибовська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава
ORCID ID: 0000-0001-5205-9045

Л. О. Ходаківська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава
ORCID ID: 0000-0002-6758-697X

Ж. А. Кононенко,
к. е. н., доцент, доцент кафедри економічної теорії та економічних досліджень,
Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава
ORCID ID: 0000-0003-0074-8249

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.12.83

ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

Y. Hrybovska,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting
and Economic Control,
Poltava State Agrarian Academy, Poltava
L. Khodakivska,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting
and Economic Control
Poltava State Agrarian Academy, Poltava
Z. Kononenko,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Economic Theory and Economic Research
Poltava State Agrarian Academy, Poltava

ACCOUNTING FOR LONG-TERM BIOLOGICAL ASSETS OF CROP

Досліджено нормативне регулювання бухгалтерського обліку біологічних активів на міжнародному та національному рівні. Деталізовано зміни до нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку біологічних активів. Встановлено, що зміна статусу активів (перенесення плодоносних рослин з довгострокових біологічних активів до групи основних засобів) — це зміна облікової політики. Доведено, що облік довгострокових біологічних активів, не пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (багаторічні насадження, що вирощуються та утримуються з іншою метою, ніж отримання сільськогосподарської продукції, наприклад, декоративні рослини) регулюється Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 7.

Наведено порядок обліку плодоносних садів і виноградників на аналітичному рахунку 108 "Багаторічні насадження" рахунку 10 "Основні засоби". Окрему увагу приділено документальному оформленню введення багаторічних насаджень в експлуатацію (у період плодоношення). Визначено, що перш ніж плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, досягнуть плодоносного віку і будуть захищені до основних засобів, вони повинні обліковуватись як витрати на створення основних засобів, а не як витрати на вирощування довгострокових біологічних активів, тобто на субрахунок 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів".

На відміну від плодоносних рослин, дерева в лісі відображають не у складі основних засобів, а як довгострокові біологічні активи. Деревину ділову та дрова, обліковують як сільськогосподарську продукцію, що від них отримується; саджанці, — як додаткові біологічні активи.

Під час ведення обліку витрат на вирощування і догляд довгострокових біологічних активів до моменту досягнення періоду зрілості всі витрати відносять до складу капітальних інвестицій та обліковують на субрахунок 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів", списуючи в кінці кожного звітного періоду (місяця, квартала чи року) до складу незрілих активів.

Normative regulation of accounting of biological assets at the international and national level is investigated. The amendments to the regulations of the Ministry of Finance of Ukraine on accounting of biological assets are

detailed. It is established that change of status of assets (transfer of fruit-bearing plants from long-term biological assets to a group of fixed asset) is a change of accounting policy. It has been proved that the accounting of long-term biological assets not related to agricultural activities (perennial plantations that are grown and carried in for other purposes than obtaining agricultural products, for example, ornamental plants) is regulated by the Accounting standard 7.

The order of accounting of fruit-bearing gardens and vineyards in the analytical account 108 "Perennial plantings" from account 10 "Fixed assets" is established. Particular attention is paid to documenting the introduction of perennial plantations into operation (during the fruiting period). It is determined that before the fruiting plants associated with agricultural activities reach the fruiting age and are credited to fixed assets, they should be accounted for as costs for the creation of fixed assets, not as the costs of cultivation of long-term biological assets, ie subaccounts 152 "Acquisition (production) of fixed assets".

Unlike fruit-bearing plants, trees in the forest reflect not as part of the fixed assets, but as long-term biological assets. Timber business and firewood, is accounted as agricultural products derived from them; Seedlings — as additional biological assets.

When accounting for the costs of cultivation and care of biological assets until maturity, all costs are attributed to capital investment and recorded in the subaccount 155 "Acquisition (cultivation) of long-term biological assets", writing off at the end of each reporting period (month, quarter) to immature assets.

Ключові слова: багаторічні насадження, основні засоби, біологічні активи.
Key words: perennial plantings, fixed assets, biological assets.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Діяльність сільськогосподарських підприємств має свою специфіку, що зумовлює особливості організації обліку та формування звітності. Зокрема у садівництві одночасно обліковують багаторічні насадження, отриману від них продукцію та додаткові біологічні активи.

Бухгалтерський облік у галузі сільського господарства на міжнародному рівні регулюється Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство" (далі — МСБО 41) [5].

В Україні проведено значну роботу з адаптації національного обліку сільськогосподарської діяльності до вимог МСБО 41. Затверджено 18.11.2005 р. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" (далі — П(С)БО 30), який введено в дію з 01.01.07 р. [8].

У міжнародній практиці відповідно до МСБО 41 усі біологічні активи обліковують за справедливою вартістю за мінусом витрат на продаж [5]. Ця вимога ґрунтується на тому, що оптимальною вартісною оцінкою біологічних активів у процесі біотрансформації є їх справедлива вартість. Однак на практиці для певних видів біологічних активів, зокрема багаторічних насаджень, відсутній ринок, і можливе споживання відрізняється від використання цих активів. У результаті в обліку таких біологічних активів за справедливою вартістю виникали певні труднощі.

Починаючи з 01.01.2016 р. багаторічні насадження, які відповідають визначенню плодоносної рослини, відображають в обліку як основні засоби згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" (далі — МСБО 16) і оцінюють за вартістю придбання або за переоціненою вартістю, оскільки плодоносні багаторічні насадження, як і технологічне обладнання, генерують економічні вигоди лише через свою продукцію (плоди), і їх вартість після закінчення процесу виробництва незначна [4]. Наприклад, вартість яблуні після досягнення віку, коли вона переставє плодоносити, дорівнює вартості деревини, тобто є несуттєвою.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Наказом Міністерства фінансів України "Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів

Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку" від 12.12.2017 р. № 1019 [9] затверджено зміни до нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, який набув чинності з 05.01.2018 р., а саме до:

1. Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2].

2. П(С)БО 7 "Основні засоби" [7].

3. П(С)БО 30 "Біологічні активи" [8].

Основна мета нововведень — приведення нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку у відповідність до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі — МСФЗ), зокрема у зв'язку зі змінами, внесеними до МСБО 16 "Основні засоби" та МСБО 41 "Сільське господарство". Зазначені зміни полягають у тому, що плодоносні рослини, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, які плодоносять протягом більш ніж одного періоду, обліковуються як основні засоби згідно з МСБО 16, а продукція із цих плодоносих рослин обліковується як продукція рослинництва згідно з МСБО 41.

Зміни передбачають:

— ведення обліку плодоносих рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, на аналітичному рахунку 108 "Багаторічні насадження" рахунка 10 "Основні засоби". Водночас такі активи не можуть обліковуватися на рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи" [2];

— перейменування групи основних засобів "Багаторічні насадження" на "Багаторічні насадження та плодоносні рослини" (зміни до пп. 5.1.8 П(С)БО 7) [7];

— виключення зі сфери регулювання П(С)БО 30 плодоносих рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю [8];

— визначення поняття плодоносих рослин як довгострокових біологічних активів, які використовуються в процесі виробництва сільгосппродукції та систематично надають сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи (зміни до п. 4 П(С)БО 30) [8];

— визначення виноградників та садів як плодоносих рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, на які не поширюється П(С)БО 30 [8].

Таблиця 1. Бухгалтерський облік операцій, пов'язаних зі зміною облікової політики щодо плодоносних багаторічних насаджень

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків				Сума, грн
			за загальним Планом рахунків		за спрощеним Планом рахунків		
			Дт	Кт	Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Переведено до складу основних засобів плодоносний сад, який обліковувався у складі довгострокових біологічних активів	Бухгалтерська довідка	108	162	10	16	200000
2.	Перенесено суму накопиченої амортизації (зносу) плодоносного саду		134	131	13	13	10000

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження порядку обліку та документування довгострокових біологічних активів із урахуванням внесених змін до нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку. З метою методично правильного обліку довгострокових біологічних активів необхідно чітко розмежувати рахунки для обліку плодоносних рослин та багаторічних насаджень, витрат на їх закладання та вирощування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Зміна статусу активів (перенесення плодоносних рослин з довгострокових біологічних активів до групи основних засобів) — це зміна облікової політики, оскільки згідно з п. 9 П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" однією з причин зміни облікової політики є зміна вимог органу, який затверджує П(С)БО [6].

Запровадження нових підходів обліку плодоносних багаторічних насаджень передбачає недійсність раніше встановлених. Підприємства затверджують наказом про облікову політику відповідні нові методи обліку.

У практичній діяльності багаторічні насадження оцінюються за первісною вартістю. Оскільки активний ринок таких активів не існує, то в разі здійснення відповідних коригувань у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності дотримується перспективний принцип. Він означає, що немає необхідності в перерахунку попередніх фінансових звітів і не потрібно перераховувати сумарний ефект від змін в обліковій політиці у Звіті про фінансовий результат (Звіті про сукупні доходи) та Звіті про власний капітал, адже зміни не торкаються показників нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Приклад 1. На 31.12.17 р. у бухгалтерському обліку ТОВ "Маяк" щодо плодоносного саду відображено:

— первинна вартість (субрахунок 162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінено за первинною вартістю") — 200000 грн;

— накопичена амортизація (знос) (субрахунок 134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів") — 10000 грн.

Початок періоду систематичного плодоношення зафіксовано в акті (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-1) від 01.01.16 р.

Враховуючи зміни до нормативних документів з обліку довгострокових біологічних активів, зміняться лише рахунки обліку таких рослин:

— Дт — 108 Кт — 162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю" — на первинну вартість таких активів;

— Дт — 134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів" Кт — 131 "Знос основних засобів" — на суму накопиченої амортизації (зносу).

Порядок обліку операцій станом на 05.01.18 р. наведено в таблиці 1.

Плодоносні рослини, які використовують у сільськогосподарському виробництві починаючи з 05.01.2018 р. та дають плоди більше одного звітного періоду, обліковують як основні засоби. Допоки такі рослини не почнуть приносити плоди, їх не включають до складу основних засобів. До цього моменту всі витрати на їх догляд, удобрення тощо накопичують у складі капітальних інвестицій в основні засоби. Після дозрівання до плодоношення їх вводять в експлуатацію (включають до основних засобів).

Облік плодоносних садів і виноградників ведуть на аналітичному рахунку 108 "Багаторічні насадження" рахунка 10 "Основні засоби". Водночас такі активи не можуть обліковуватися на рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи".

Облік довгострокових біологічних активів, не пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (багаторічні насадження, що вирощуються та утримуються з іншою метою, ніж отримання сільськогосподарської продукції, наприклад, декоративні рослини) регулюється П(С)БО 7, норми П(С)БО 30 на них не поширюються. Дія П(С)БО 30 поширюється на дерева в лісі (лісовий масив).

До чинного наказу Міністерства агропромислової політики від 27.09.2007 р. № 701 "Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування" не було включено спеціалізованих форм для насаджень [11]. Оскільки сади й виноградники, по суті, продовжують бути біологічними активами довгострокового призначення, то для оформлення операцій з їх закладання (створення) доцільно й надалі керуватися Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затвердженими наказом Мінагрополітики від 21.02.2008 р. № 73 [10].

Введення багаторічних насаджень в експлуатацію (у період плодоношення) оформляють Актом приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-1).

Форму № ДБАСГ-1 обов'язково складають у разі:

— збільшенні вартості незрілих садів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічним перетворенням (після закінчення посадкових робіт та щорічного зростання вартості молодих насаджень на суму витрат на їх вирощування);

— досягнення насадженнями віку систематичного плодоношення та зарахування їх до складу основних засобів.

Таблиця 2. Кореспонденція рахунків із обліку витрат на закладання саду та догляду за ним

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік				Сума, грн
			за загальним Планом рахунків		за спрощеним Планом рахунків		
			Дт	Кт	Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Відображено витрати на підготовку ґрунту для закладення багаторічних насаджень:						
	– нараховано заробітну плату працівникам	Розрахунково-платіжна відомість	152	661	15	66	40000
	– відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату	(типова форма № П-6), обліковий лист праці і виконаних робіт (сільхозучет, форма № 66)	152	651	15	64	8800
	– послуги машинно-тракторного парку та власних допоміжних виробництв	Обліковий лист тракториста-машиніста (сільгоспоблік, форма № 67-Б), обліковий лист праці і виконаних робіт, подорожній лист вантажного автомобіля (типова форма № 2-ТН)	152	234	15	23	15000
2.	Відображено витрати на закладення насаджень:						
	– нараховано заробітну плату працівникам	Розрахунково-платіжна відомість, обліковий лист праці і виконаних робіт	152	661	15	66	8000
	– відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату		152	651	15	64	1760
	– посадковий матеріал (придбаний)	Акт витрати насіння і садивного матеріалу (сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-4)	152	208	15	20	20000
	– добрива (придбані)	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-3)	152	208	15	20	12000
	– паливо	Обліковий лист тракториста-машиніста, подорожній лист вантажного автомобіля	152	203	15	20	10000
	– послуги машинно-тракторного парку та власних допоміжних виробництв	Обліковий лист тракториста-машиніста, обліковий лист праці і виконаних робіт, подорожній лист вантажного автомобіля	152	234	15	23	8000
	– амортизація необоротних активів	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (сільгоспоблік, форма № 3 ОЗСГ-6)	152	13	15	13	12000
	– послуги сторонніх організацій	Акт приймання-передачі виконаних робіт	152	631, 685	15	68	6000
	– інші витрати на закладання саду	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (типова форма № МПП-8), відомості розподілу робіт (послуг) допоміжних виробництв, бухгалтерська довідка	152	22, 911	15	20, 91	22000
3.	Відображено витрати з догляду за молодими насадженнями (аналогічно п. 2)	(Аналогічно п. 2)	152	661, 651, 208, 203, 234, 13, 631, 685, 22, 911	15	66, 64, 20, 23, 13, 68, 20, 91	30000
4.	Переведено плодоносні рослини до складу основних засобів	Акт (сільгоспоблік, форма № ДБАСТ-1)	108	152	10	15	193560

Переведення молодих насаджень до групи плодоносних проводиться згідно з листом Державного комітету з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24.02.1997 р. № 11/02-460 "Про нормативи питомих капітальних вкладень на створення плодкових, ягідних та виноградних насаджень", який передбачає такі строки введення в експлуатацію:

- яблуня, груша (підщепа сильноросла, крона округла) — 7 — 8 років від посадки;
- яблуня, груша (підщепа середньоросла, крона округла або плоска) — 6 років від посадки;
- яблуня, груша (підщепа слаборосла, крона плоска) — 5 років від посадки;

- вишня, персик — 5 років від посадки;
- слива, черешня, абрикос — 6 років від посадки;
- горіх грецький — 8 років від посадки;
- суниця — 2 роки від посадки;
- малина, малина на шпалері — 3 роки від посадки;
- смородина, агрус, виноград — 4 роки від посадки [3].

Продуктивний період визначається тільки за фактичними показниками плодоносних рослин — комісією, спеціально для цього призначеною керівником сільськогосподарського підприємства. В кожному окремому випадку складають Акт (форма № ДБАСГ-1) за підписами членів комісії, яка визначає, які саме насадження на день складання акта досягли продуктивного віку.

До 05.01.2018 р. молоді плодоягідні насадження до початку плодоношення відносили до незрілих довгострокових біологічних активів, які обліковували у складі довгострокових біологічних активів.

Починаючи з 05.01.2018 р., перш ніж плодonoсні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, досягнуть плодоносного віку і будуть зараховані до основних засобів, вони повинні обліковуватись як витрати на створення основних засобів, а не як витрати на вирощування довгострокових біологічних активів, тобто на субрахунок 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів".

Субрахунок 152 призначено для обліку витрат, пов'язаних зі створенням багаторічних насаджень, а також витрат на їх догляд до входження в пору промислового використання. Сальдо за Дт 152 субрахунку означатиме незавершені капітальні інвестиції.

Лише після визнання насаджень такими, що мають експлуатаційну придатність (можуть систематично давати продукцію), визнають об'єктом обліку — основні засоби (субрахунок 108).

Згідно з п. 7 П(С)БО 7 вирощені багаторічні насадження зараховують на баланс підприємства за первинною вартістю. Склад, витрат, що включаються до первинної вартості, та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку наведено на умовному прикладі.

Приклад 2. Загальна сума витрат із закладання та вирощування саду до моменту введення його в експлуатацію становить 193560 грн. Бухгалтерські записи з обліку закладання та вирощування саду наведено у таблиці 2.

Під час подальшої експлуатації всі інші витрати на утримання плодonoсних рослин (у т. ч. амортизація), понесені після зарахування до складу основних засобів, формуватимуть собівартість отриманої з них сільськогосподарської продукції. Облік таких витрат ведуть у загальному порядку на рахунку 23.

Починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому плодonoсні багаторічні насадження зараховано до основних засобів, їх амортизують. Підприємства самостійно обирають метод амортизації (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий, кумулятивний) й закріплюють вибір у наказі про облікову політику.

Нарахування амортизації відображають бухгалтерським записом: Дт — 23 "Рослинництво" (відповідний аналітичний рахунок) Кт — 131 "Знос основних засобів".

Всі методи, крім виробничого, базуються на визначенні строків корисного використання об'єкта. Строк корисного використання саду — це термін його експлуатації, а не вік плодоношення. Його визначають під час уведення в експлуатацію конкретного насадження.

Якщо сільськогосподарський виробник є платником податку на прибуток, він нараховує амортизацію для обчислення прибутку, що підлягає оподаткуванню. У такому разі для багаторічних насаджень необхідно застосовувати мінімально допустимі строки корисного використання — 10 років.

На відміну від плодonoсних рослин, дерева в лісі відображають не у складі основних засобів, а як довгострокові біологічні активи. Деревину ділової та дрова, обліковують як сільськогосподарську продукцію, що від них отримується; саджанці, — як додаткові біологічні активи.

Пиломатеріали — це продукція переробки деревини ділової, на яку не поширюються норми П(С)БО 30 [8].

Таблиця 3. Кореспонденція рахунків з обліку висаджування та зрубівання ялинок

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
Понесено витрати для облаштування плантації ялинок	155	208, 631, 661, 651, 685, 91	500000
Віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму понесених витрат, пов'язаних із облаштуванням плантації ялинок	166	155	500000
Після досягнення ялинками зрілості зараховано ялинкову плантацію до складу зрілих біологічних активів	162	166	500000
Понесено витрати на зрубівання ялинок	23	661, 651, 131, 203	30000
Нараховано амортизацію ялинкової плантації	23	134	500000
Оприбутковано ялинки	27	23	530000
Реалізовано ялинки ТОВ «Укрліс»	361	701	990000
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	165000
Дохід від реалізації віднесено на фінансові результати	701	791	825000
Списано собівартість реалізованих ялинок	901	27	530000
Собівартість реалізації списано на фінансові результати	791	901	530000
Зараховано кошти від ТОВ «Укрліс» за реалізованими ялинками	311	361	990000
Списано ялинкову плантацію з балансу	134	162	500000

Джерело: [1, с. 163—164].

Приклад 3. ТОВ Лісгосп "Сікар" облаштував плантацію ялинок, загальна сума понесених витрат — 500000 грн (вартість саджанців, підживлення ялинок, заробітна плата з нарахуваннями працівників, послуги сторонніх організацій, загальновиробничі витрати).

Після досягнення зрілості всі наявні на плантації ялинки були зрубані і реалізовані ТОВ "Укрліс" за 990000 грн, у т. ч. ПДВ 165000 грн. Витрати на зрубівання (заробітна плата з нарахуваннями працівників, амортизація бензопил, витрати бензину, мастила) склали 30000 грн.

ТОВ Лісгосп "Сікар" обліковує довгострокові біологічні активи за первісною вартістю, нараховуючи амортизацію за виробничим методом.

Бухгалтерські записи з обліку висаджування та зрубівання ялинок наведено у таблиці 3.

Особливості обліку довгострокових біологічних активів рослинництва (лісовий масив):

1. Облік витрат на вирощування і догляд до моменту досягнення періоду зрілості — всі витрати відносять до складу капітальних інвестицій та обліковують на субрахунку 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів", списуючи в кінці кожного звітного періоду (місяця, квартала чи року) до складу незрілих активів:

165 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю" чи

166 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю".

Оформляють актом приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (ф. № ДБАСГ-1): Дт — 165 (166), Кт — 155.

2. Після досягнення періоду зрілості, незрілі довгострокові біологічні активи, переводять до складу зрілих активів:

— Дт 161 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю".

— Дт 162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю".

Оформляють актом (ф. № ДБАСГ-1): Дт — 161 (162), Кт — 165 (166).

Всі витрати, понесені до моменту зарахування до складу зрілих активів, формують собівартість довгострокового активу.

Всі витрати, понесені після, формують собівартість отриманої від довгострокового активу сільськогосподарської продукції.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, які дають плоди протягом більш ніж одного періоду, обліковують як основні засоби. Прикладом таких плодоносних рослин є сади та виноградники. На ці активи не поширюється вплив П(С)БО 30, облік регулюється нормами П(С)БО 7.

Зарахування плодоносних рослин до складу основних засобів оформляють спеціалізованими формами документів, проте вони не враховують сільськогосподарської специфіки, тому доцільним є вдосконалення існуючих форм документів або запровадження власне розроблених бланків.

Література:

1. Грибовська Ю.М. Облік і оподаткування інвестиційно-інноваційної діяльності: [навч. посіб.]. Київ: Видавчий дім "Кондор", 2019. 365 с.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 28.11.2019).

3. Лист Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості (держсадвинпром) "Про нормативи питомих капітальних вкладень на створення плодкових, ягідних та виноградних насаджень" від 24 лютого 1997 р. № 11/02-460 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v-460314-97> (дата звернення 28.11.2019).

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" / Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-16_ukr_2018.pdf (дата звернення 08.11.2019).

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство" / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_027 (дата звернення 26.11.2019).

6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затверджене Міністерством фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0392-99> (дата звернення 08.11.2019).

7. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене Міністерством фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 08.11.2019).

8. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджене Міністерством фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення 28.11.2019).

9. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 12 грудня 2017 р. № 1019 / Верховна Рада

України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z1582-17> (дата звернення 28.11.2019).

10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів: Наказ Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08> (дата звернення 28.11.2019).

11. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування: Наказ Міністерства аграрної політики України від 27 вересня 2007 р. № 701 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0701555-07> (дата звернення 28.11.2019).

References:

1. Hrybovska, Y. M. (2019), *Oblik i opodatkovannia investytsiino-innovatsiinoi diialnosti* [Accounting and taxation of investment and innovation activity], Condor Publishing House, Kyiv, Ukraine.

2. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Instruction on the Application of the Plan of Accounts for the Accounting of Assets, Capital, Liabilities and Economic Transactions of Enterprises and Organizations", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Accessed 28 Nov 2019).

3. State Committee of Ukraine for Horticulture, Viticulture and wine-growing industry (Gosadvinprom) (1997), Letter "On the norms of specific capital investments for the creation of fruit, berry and grape plantations", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v-460314-97> (Accessed 28 Nov 2019).

4. Ministry of Finance of Ukraine (2018), "International Accounting Standard 16 "Fixed Assets", available at: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-16_ukr_2018.pdf (Accessed 08 Nov 2019).

5. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 41 "Agriculture", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_027 (Accessed 26 Nov 2019).

6. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Accounting Regulation (Standard) 6 "Correction of Errors and Changes in the Financial Statements", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0392-99> (Accessed 08 Nov 2019).

7. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Accounting Standard (Standard) 7 "Fixed Assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (Accessed 08 Nov 2019).

8. Ministry of Finance of Ukraine (2005), "Accounting Standard (Standard) 30 "Biological Assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (Accessed 28 Nov 2019).

9. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "On Approving Amendments to Some Regulations of the Ministry of Finance of Ukraine on Accounting", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z1582-17> (Accessed 28 Nov 2019).

10. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2008), "On Approval of Methodological Recommendations for Application of Specialized Forms of Primary Documents for Accounting of Long-Term and Current Biological Assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08> (Accessed 28 Nov 2019).

11. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2007), "On approval of specialized forms of primary documents for accounting of fixed assets and other non-current assets of agricultural enterprises and Methodological recommendations for their application", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0701555-07> (Accessed 28 Nov 2019).

Стаття надійшла до редакції 01.12.2019 р.