

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 заховані до основних засобів, вони повинні обліковуватись як витрати на створення основних засобів, а не як витрати на вирощування довгострокових біологічних активів, тобто на субрахунку 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 субрахунку 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 яблуна після досягнення віку, коли вона перестає 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 плодоносних рослин обліковується як продукція рослинництва згідно з МСБО 41.

Зміни передбачають:

— ведення обліку плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, на аналітичному рахунку 108 "Багаторічні насадження" рахунку 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 плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю [8];

— визначення поняття плодоносних 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 плодоносних 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 (сільгоспблік, 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 оцінено 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" рахунку 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 (сільгоспблік, 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 закладання 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 закладання 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 № МШ-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 № ДБАСГ-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.

**Таблиця 3. Кореспонденція рахунків з обліку висаджування та зрубання 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 зрубання 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 реалізовані ялинки	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, загальнопромислові 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 зрубання (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 зрубання 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:

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 плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, досягнуть плодonoсного 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 плодonoшення. Його визначають під час введення 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 ділову 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].

— 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: Видавничий 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](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](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 opodatкування 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](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](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.*