

П.Л. СУК

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

Облік оренди біологічних активів тваринництва

Метою статті є аналіз та оцінка варіантів оренди тварин, розкриття порядку обліку орендних операцій і розрахунків між орендодавцями та орендарями.

Біологічні активи тваринництва можна передавати у фінансову та операційну оренду. Особливості орендних відносин обумовлені тим, що: а) тварини, як живі організми, потребують постійного догляду незалежно від юридичного і фактичного їх власника; б) значна частина продукції тваринництва виробляється у господарствах громадян, які не зобов'язані вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність.

На прикладі корів у статті пропонується порядок визначення орендної плати за об'єкт і фінансових витрат у зв'язку із розстроченням платежів на період оренди. Розкрито методичку обліку розрахунків у орендаря і орендодавця, які є юридичними особами. Розглянуто питання ідентифікації та реєстрації сільськогосподарських тварин. Обґрунтовано, що в умовах оренди реєстрацію сільськогосподарських тварин має проводити утримувач тварин як власник або орендар, у якого вона знаходиться на умовах фінансової оренди.

Ключові слова: біологічні активи тваринництва, оренда, амортизація, фінансовий облік, зоотехнічний облік.

П.Л. СУК

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

Учет аренды биологических активов животноводства

Целью статьи является анализ и оценка вариантов аренды животных, раскрытие порядка учета арендных операций и расчетов между арендодателями и арендаторами.

Биологические активы животноводства можно передавать в финансовую и операционную аренду. Особенности арендных отношений обусловлены тем, что: а) животные, как живые организмы, нуждаются в постоянном уходе независимо от юридического и фактического их владельца; б) значительная часть продукции животноводства производится в хозяйствах граждан, которые не обязаны вести бухгалтерский учет и составлять финансовую отчетность.

На примере коров в статье предлагается порядок определения арендной платы за объект и финансовых затрат в связи с рассрочкой платежей на период аренды. Раскрыта методика учета расчетов у арендатора и арендодателя, которые являются юридическими лицами. Рассмотрены вопросы идентификации и регистрации сельскохозяйственных животных. Обосновано, что в условиях аренды регистрацию сельскохозяйственных животных должен проводить держатель животных как владелец или арендатор, у которого они находятся на условиях финансовой аренды.

Ключевые слова: биологические активы животноводства, аренда, амортизация, финансовый учет, зоотехнический учет.

P.L. SUK

(National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine)

Accounting for Leases of Biological Livestock Assets

The purpose of the article is the analysis and assessment of options of animals lease, disclosure of accounting for lease transactions and settlements between landlords and tenants.

Biological livestock assets can be transferred in the financial and operating leases. The specific features of the lease are due to the fact that: a) the animals, as living organisms require constant care, regardless of their legal and de facto owner; b) a significant part of animal products produced in the farms of citizens who are not required to keep records and prepare financial statements.

Taking the example with cows the article offers the procedure for determining the rent for the facility and financial costs in connection with the installments for the period of the lease. Disclosed the method of accounting calculations for the tenant and the landlord, which are legal entities. The problems of identification and registration of farm animals are considered. It is proved that under the conditions of the lease the registration of farm animals should be carried out by the holder of animals as owner or tenant, which owns them under the terms of finance lease.

Keywords: biological livestock assets, lease, depreciation, financial accounting, zootechnical accounting.

Постановка проблеми. Орендні відносини та їх облік, коли об'єктом оренди є біологічні активи тваринництва (тварини), мають особливості, які не розкриті в офіційних нормативних документах, положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та економічній літературі. На практиці досить часто виникає потреба передачі тварин іншим особам у тимчасове користування, що може здійснюватися шляхом операційної та фінансової оренди. В цьому випадку в орендодавців і орендарів виникають питання щодо приймання-передачі та обліку тварин, догляду за ними, отримання продукції, проведення взаємних розрахунків.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів визначає П(С)БО 14 «Оренда» [11]. Даним положенням встановлено, що об'єкт операційної оренди залишається на балансі орендодавця, а орендар відображає його на позабалансовому рахунку за вартістю, указаною в угоді про оренду. Фінансова оренда передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом, на який орендар набуває права власності після закінчення строку оренди.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» проблеми оцінки та обліку біологічних активів зайняли вагоме місце в дослідженнях Т.О. Бондур [1],

В.М. Жука [7], О.О. Канцурова [4], В.Б. Моссаковського [8], М.Ф. Огійчука, Є.Ю. Попко [12] та інших науковців. Проте, в їх публікаціях питання обліку оренди біологічних активів не знайшли належного розкриття. Відповідних роз'яснень не містять і Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [6].

Відтак **метою статті** є аналіз та оцінка варіантів оренди тварин, розкриття порядку обліку орендних операцій і розрахунків між орендодавцями та орендарями.

Виклад основного матеріалу. Орендні відносини встановлюються між юридичними особами, юридичними особами і громадянами, громадянами. За суб'єктами можна виділити чотири варіанти оренди біологічних активів тваринництва (табл. 1):

1) орендодавець та орендар є юридичними особами, які ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність за встановленими правилами;

2) орендодавець – юридична особа, а орендар – громадянин (фізична особа) – бухгалтерський облік зобов'язаний вести орендодавець;

3) орендодавець – громадянин, а орендар – юридична особа, яка має вести бухгалтерський облік;

4) орендар та орендодавець – громадяни, які не зобов'язані вести бухгалтерський облік.

Варіант оренди біологічних активів тваринництва впливає на порядок ведення обліку, контролю, складання і подання фінансової звітності.

Таблиця 1

Варіанти оренди біологічних активів тваринництва

Варіант	Орендодавець	Орендар
1	Юридична особа	Юридична особа
2	Юридична особа	Громадянин
3	Громадянин	Юридична особа
4	Громадянин	Громадянин

Відображати господарські операції, пов'язані з орендою об'єктів, на рахунках бухгалтерського обліку зобов'язані юридичні особи. В Україні склалася складна ситуація в тваринництві, адже біля 20 % всіх корів утримується сільськогосподарськими підприємствами, а решта знаходиться у громадян. У 2013 році частка господарств населення в загальному виробництві молока в Україні становила 78 % [3]. Аналогічна ситуація була і в 2014 році. Станом на 1 січня 2015 року населення утримувало 69,0 % загальної чисельності великої рогатої худоби, зокрема корів – 77,5 % [2].

Отже, більшість орендних операцій, об'єктом яких є біологічні активи тваринництва, відбуваються між громадянами, які не ведуть бухгалтерський облік і не

подають фінансову звітність. Їх цікавить, головним чином, загальна сума платежу і строки його погашення.

Особливість біологічних активів тваринництва полягає в тому, що їх не можна залишити без догляду навіть на один день. Технологічні процеси виконуються відповідно до зоотехнічних правил і не змінюються у зв'язку з намірами господаря здати тварин в оренду чи продати. Проте, на відміну від рослин, тварини не прив'язані до конкретної земельної ділянки. Їх можна вільно переміщувати аналогічно як і інші матеріальні цінності. Тому орендні відносини з тваринами можливі без оренди землі. Тварини і земля – різні об'єкти оренди.

Найчастіше об'єктом оренди поголів'я є велика

рогата худоба, по якій вартість однієї тварини значно вища ніж у свинарстві, вівчарстві тощо. Якщо громадянин або підприємство бажає купити корову, а в нього в даний час немає грошей, то можна взяти кредит. Банківські кредити в Україні дуже дорогі – процентна ставка становить понад 20 відсотків річних, тому більш вигідно зробити покупку через механізм фінансової оренди. Для цього укладають договір, в якому зазначають умови оренди, суму орендної плати за періодами її сплати.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів визначає П(С)БО 14 «Оренда». Корови відносяться до необоротних активів. Облік їх оренди логічно будувати відповідно згаданого стандарту.

Облік орендних відносин між юридичними особами (варіант 1) під час оренди довгострокових біологічних активів тваринництва розглянемо на прикладі.

Приклад. Орендодавець уклав угоду з орендарем про фінансову оренду корови на таких умовах:

- строк оренди три роки, починаючи з 2 січня

2015 р.;

- орендна відсоткова ставка – 20 % річних;
- мінімальні орендні платежі загальною сумою 12000 грн. (2000 x 6 = 12000) сплачується один раз на півроку (2 січня і 1 липня) по 2000 грн.;

– корова знаходиться на балансі орендодавця в сумі 9000 грн., а після завершення строку оренди право власності на корову переходить орендарю.

– орендні платежі сплачуються на початку кожного періоду.

Для розрахунку орендних платежів доцільно користуватися формулами, які наведено в додатках до П(С)БО 14 «Оренда».

Кожний орендний платіж складається з двох частин:

- 1) платіж за об'єкт (зменшення зобов'язань з оренди);
- 2) фінансові витрати (сплата відсотків і за відстрочення платежів).

На підставі проведених розрахунків, включених у договір, орендодавець та орендар розмежують суму плати за об'єкт і розмір фінансових доходів (витрат) (табл. 2).

Таблиця 2

Розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів, при сплаті на початку кожного періоду, грн.

Дата	Залишок періодів	Орендна плата, що сплачується регулярно	Фінансові витрати*	Плата за об'єкт**	Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
2 січня 2015	5	2000	–	2000	7600
1 липня 2015	4	2000	760	1240	6360
2 січня 2016	3	2000	636	1364	4996
1 липня 2016	2	2000	500	1500	3496
2 січня 2017	1	2000	350	1650	1846
1 липня 2017	0	2000	154***	1846	0
Разом	x	12000	2400	9600	–

* Визначається як добуток залишку зобов'язання з оренди на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період (20 % / 2 = 10 %).

** Визначається як різниця між сумою орендного платежу та сумою фінансових витрат.

*** Визначається з урахуванням залишку зобов'язання з оренди (2000 – 1846 = 154).

Орендодавець списує корову за балансовою вартістю, відображає довгострокову дебіторську заборгованість за майно, передане у фінансову оренду, показує дохід в сумі орендної плати за об'єкт,

а по мірі настання періодів оплати переводить відповідні суми із довгострокової у поточну заборгованість, записує оплату у разі її надходження (табл. 3).

Таблиця 3

Відображення операцій за фінансовою орендою у орендодавця

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Списано балансову вартість об'єкта переданого в оренду	976 «Списання необоротних активів»	16 «Довгострокові біологічні активи»	9000
Відображено довгострокову дебіторську заборгованість за об'єкт переданий в оренду	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	9600
Належна сума погашення вартості об'єкта оренди в першому періоді	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»	2000

Надійшли орендні платежі за перший період	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2000
Списано на фінансові результати балансову вартість об'єкта, переданого в оренду	791 «Результат операційної діяльності»	976 «Списання необоротних активів»	9000
Списано на фінансові результати виручку за об'єкт збудованих в оренду	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	791 «Результат операційної діяльності»	9600
Належна сума погашення вартості об'єкта в наступні періоди (відображається по мірі настання періодів)	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»	7600
Фінансові доходи в сумі орендних платежів в наступні періоди (відображається по мірі настання періодів)	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	2400
Списано на фінансові результати фінансові доходи від здачі об'єкта в оренду	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	792 «Результат фінансових операцій»	2400
Поступили фінансові доходи	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	2400
Поступила орендна плата за наступні періоди	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	7600
Відображено прибуток нерозподілений від:			
а) балансової вартості	791 «Результат операційної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»	600
б) фінансових доходів	792 «Результат фінансових операцій»	441 «Прибуток нерозподілений»	2400

Орендар оприбутковує корову за сумою плати за об'єкт, показує довгострокові зобов'язання з оренди, обліковує їх погашення (табл. 4).

Таблиця 4

Відображення операцій за фінансовою орендою у орендаря

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Оприбутковано в склад основних засобів об'єкт взятий в оренду	16 «Довгострокові біологічні активи»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	9600
Нараховано суму погашення вартості об'єкта оренди в першому періоді	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	2000
Оплачено орендні платежі за перший період	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2000
Нараховано суму погашення вартості об'єкта оренди в наступних періодах	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	7600
Нараховано фінансові витрати у сумі орендних платежів в наступних періодах	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	2400
Оплачено орендну плату в наступних періодах	61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	7600
Оплачено фінансові витрати	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2400
Перехід об'єкта оренди у власність орендаря	16 «Довгострокові біологічні активи»	16 «Довгострокові біологічні активи»	9600
Нарахована амортизація об'єкта фінансової оренди (корови)	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	2000

Взята у фінансову оренду корова з виплатою орендної плати протягом чотирьох-п'яти років в кінці строку оренди практично втратить свою продуктивність і знеціниться. Тому логічно по ній нараховувати амортизацію.

Питання нарахування амортизації тварин основного стада в економічній літературі розглядаються давно [5, 8]. Однак до цього часу вони не мають однозначного вирішення. Справа в тому, що тварини, на відміну від інших об'єктів, у перший період використання збільшують свою продуктивність, тобто не зношуються, а навпаки, стають дорожчими. Якісні характеристики тварин через певний час погіршуються в результаті їх старіння, що і викликає необхідність списання поголів'я.

Строк використання кожної тварини різний. Тому є пропозиції відносити на витрати різницю між первісною вартістю тварин основного стада та виручкою від їх вибраківки. Податкове законодавство передбачає нарахування амортизації тварин на загальних підставах, що практично можна успішно здійснювати.

Податковим кодексом України визначено, що амортизації підлягають витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності [10, стаття 144]. Встановлено мінімально допустимий строк корисного використання довгострокових біологічних активів, який становить 7 років. Орендована корова певний час уже використовувалася орендодавцем, що має враховувати орендар під час розрахунку норми амортизації.

Термін експлуатації тварин заздалегідь встановити важко. На нього впливають можливі хвороби тварин, непридатність до розмноження, невідповідність вимогам промислових технологій тощо. За діючими технологіями у сільськогосподарських підприємствах України щорічно має вибраківуватися 20-26 відсотків корів, звідси термін їх експлуатації буде 4-5 років.

Майно, передане за договором фінансової оренди, зараховується на баланс орендаря з позначенням, що воно взяте у оренду. Об'єкт переходить у власність орендаря або викупується ним за залишковою вартістю після закінчення строку договору фінансової оренди.

Методика бухгалтерського обліку операцій фінансової оренди в Україні базується на концепції контролю. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає, що активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [9]. На думку К.В. Романчук відображення операцій з фінансової оренди виходячи з права власності дозволяє очистити актив балансу від статей, які сформовані виходячи з концепцій, відмінних від концепції власності, та одночасно відкоригувати пасив бухгалтерського балансу [14, с. 299].

Звичайно, в бухгалтерському обліку потрібно відображати власне майно. Але майно, яке контролюється підприємством, також має бути обліковане. Біологічні активи тваринництва, взяті в оренду, контролює орендар, який має їх обліковувати.

Тварина може бути також об'єктом операційної оренди, при якій майно залишається на балансі орендодавця, а орендар обліковує його на позабалансовому рахунку. Орендні відносини оформляють двохсторонньою угодою. Особливість в тому, що корова дає молоко, приплід телят і гній. Логічно, що продукція одержана з використанням орендованого майна, належить орендарю. Отже, після закінчення строку операційної оренди корову повертають власнику, а приплід телят, отриманий під час оренди, є власністю орендаря. Він може бути проданий орендодавцю за спільною згодою сторін.

У разі операційної оренди орендну плату, на нашу думку, доцільно встановлювати виходячи із зменшення справедливої ціни корови в результаті її старіння. Одночасно слід враховувати мету оренди, яка може бути в тому, щоб не втратити чинні податкові пільги, що встановлені для сільськогосподарських товаровиробників.

Другий варіант оренди, коли орендодавцем є юридична особа, а орендарем – громадянин (фізична особа) доцільний у тому випадку, якщо власник бажає продати тварину, а покупець хоче її купити, але не має на це відповідної суми грошей. В такому випадку облік операцій, пов'язаних з орендою біологічних активів тваринництва, веде орендодавець в порядку, встановленому для юридичних осіб. Орендар здійснює орендні платежі, визначені в договорі, одержує від орендодавця документи, що підтверджують факти здійснення оплати (корінці від прибуткових касових ордерів, квитанції тощо). Перехід об'єкта фінансової оренди у власність орендаря потрібно засвідчити актом приймання-передачі.

Третій варіант оренди – орендодавець – громадянин, а орендар – юридична особа. Він широко застосовується в сільськогосподарському виробництві. Справа в тому, що переважна більшість молока (біля 80 відсотків) виробляється громадянами. Одержане молоко вони продають посередникам. Вони його переробляють (пастеризують) на власному обладнанні і продають кінцевим споживачам або іншим посередникам.

Відповідно норм Податкового кодексу України (далі – ПКУ) кінцевий продукт з придбаного у населення і переробленого молока не відноситься до обсягу виробленого продукту з метою врахування для переходу на фіксований сільськогосподарський податок (далі – ФСП) і застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ. Тобто відпадає можливість використання пільгового оподаткування сільськогосподарських товаровиробників – громадянин не має пільг з оподаткування, а посередник не має власної сільськогосподарської продукції. Тому юридичні особи (посередники) беруть у населення поголів'я корів у оренду і таким

Бухгалтерський облік

чином показують, що молоко отримане від орендованих корів, а тому є продукцією власного виробництва, яка враховується для застосування пільгового оподаткування.

В такому разі посередник обліковує поголів'я корів у себе на балансі (фінансова оренда) або поза балансом (операційна оренда), показує закуплене у населення молоко як отримане від орендованого поголів'я, сплачені населенню гроші за молоко враховує як орендну плату, користується пільговим оподаткуванням.

По суті це ухилення від оподаткування. Тож необхідно вносити зміни до ПКУ, щоб він не спонукав до фіктивної оренди. З 1 січня 2015 р. ФСП скасований, але його правонаступником стала сплата єдиного податку в четвертій групі, умови праці в якій залишилися алогічними, як були для ФСП.

У структурі собівартості продукції тваринництва понад 50 відсотків становлять корми. Якщо посередник куплене молоко включатиме у затрати на його виробництво шляхом сплачених орендних платежів, то це обумовить перекручення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, що допускати не можна.

Четвертий варіант – орендодавець і орендар громадяни фізичні особи. Його використовують у разі, коли фактично здійснюється реалізація тварини, але у орендаря (покупця) немає достатньої суми грошей, щоб провести відразу оплату. По суті відбувається купівля-продаж з розстроченням платежів.

Тварини потребують постійного догляду. Виникають різні обставини (хвороба власника, поїздка його на певний термін в іншу місцевість тощо), які зумовлюють необхідність передавати тварини у тимчасове користування. Це здійснюється, як правило, шляхом усних домовленостей між громадянами. Але коли мова йде про тривалі конкретні терміни, то необхідно в письмовій формі укладати договори на передачу тварин в операційну оренду, визначивши умови їх утримання, оприбуткування і використання продукції, взаємних розрахунків тощо.

Орендні відносини між громадянами оформляють договором оренди. Орендна плата відбувається готівкою або продукцією (молоком), що підтверджується первинними документами. Під час розрахунків необхідно складати розписки, акти та інші документи, які мають реквізити, що надають документам юридичну силу. Бухгалтерський облік громадяни фізичні особи, які не являються підприємцями, вести не зобов'язані.

По тваринах є два види обліку – бухгалтерський і зоотехнічний. Кожний з них має свою мету і порядок ведення.

Зоотехнічний облік передбачає обов'язкову ідентифікацію і реєстрацію тварин, що встановлено Законом України «Про ідентифікацію та реєстрацію тварин» [13]. Згідно закону ідентифікація – процес ототожнення тварини шляхом присвоєння їй ідентифікаційного номера з використанням

візуальних, електронних та змішаних засобів залежно від виду тварини з подальшим внесенням ідентифікаційного номера до Єдиного державного реєстру тварин.

Об'єктом ідентифікації та реєстрації є сільськогосподарські тварини – велика рогата худоба, коні, свині, вівці, кози.

Закон визначає права та обов'язки власників і утримувачів тварин щодо проведення їх ідентифікації та реєстрації.

Утримувач – юридична або фізична особа, яка здійснює діяльність з утримання, розведення, продажу, переміщення, забою, утилізації, надання послуг зі штучного осіменіння тварин, організації виставок тварин на підставі повноважень, наданих їй власником тварин;

В Україні діє механізм державної підтримки тваринництва. Він часто змінюється, але диктує необхідність ведення зоотехнічного обліку. Звичайно, якщо власник і утримувач тварини одна і та ж юридична чи фізична особа, то питання суб'єкта обліку немає. Але воно з'являється в умовах оренди тварин, коли орендар їх утримує, а власником є орендодавець.

На нашу думку, ідентифікацію та реєстрацію тварин має здійснювати та юридична особа, в балансі якої вони відображені, тобто є власністю або перебувають у фінансовій оренді. Тварини передані в операційну оренду ідентифікує орендодавець. Орендар їх обліковує поза балансом.

Аналогічно роблять також фізичні особи. Баланс вони не складають. Інформацію про власних і взятих у фінансову оренду тварин для їх ідентифікації та реєстрації формує фізична особа власник/орендар. При операційній оренді це має робити орендодавець. Такий підхід базується на концепції власності і застосовується в бухгалтерському обліку підприємств України для відображення операцій з оренди активів відмінних від тварин.

Юридичні особи (підприємства) та фізичні особи-підприємці облік тварин ведуть самі, а у фізичних осіб облік здійснює агент з ідентифікації. Власник/утримувач тварин зобов'язаний повідомляти його про всі факти народження, надходження і вибуття тварин.

Висновки. Об'єктом оренди можуть бути довгострокові біологічні активи тваринництва, зокрема, корови. За суб'єктами можливі чотири варіанти оренди, які впливають на ведення бухгалтерського обліку, а саме:

- 1) орендодавець і орендар є юридичними особами;
- 2) орендодавець – юридична особа, а орендар – громадянин (фізична особа);
- 3) орендодавець – громадянин, а орендар – юридична особа;
- 4) орендодавець і орендар – громадяни (фізичні особи).

Під час використання першого варіанту оренди довгострокових біологічних активів тваринництва орендодавець і орендар ведуть бухгалтерський облік

аналогічно як і по інших об'єктах відповідно вимог П(С)БО 14 «Оренда».

В інших трьох варіантах, коли одним із суб'єктів оренди є фізична особа, бухгалтерський облік ведуть юридичні особи, а громадяни контролюють виконання умов орендних договорів.

В підприємствах України концептуальною основою бухгалтерського обліку є власність і контроль, тобто активами є власний ресурс, а також контрольований суб'єктом господарювання. Такий підхід потрібно також використовувати і для обліку оренди біологічних активів тваринництва: на балансових рахунках власник обліковує власних і взятих у фінансову оренду тварин, тварини передані у фінансову оренду, обліковує орендар.

Інформацію щодо ідентифікації та реєстрації тварин, що здійснюється згідно чинного законодавства, забезпечує власник або утримувач, у якого тварини знаходяться на умовах фінансової оренди. Зоотехнічний і бухгалтерський облік поголів'я худоби взаємопов'язані і доповнюють один одного.

4 Список використаних джерел

1. *Бондур Т.О.* Оцінка біологічних активів та продукції рослинництва / Т.О. Бондур // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 96–101.
2. Економіка України за 2014 рік // Урядовий кур'єр. – 6 лютого 2015 р.
3. Інформація Міністерства фінансів України щодо виконання Державного бюджету України за 2013 рік // Урядовий кур'єр. – 28 лютого 2014 р.
4. *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.
5. *Кірейцев Г.Г.* Формування нової системи амортизації в Україні / Г.Г. Кірейцев // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 23–30.

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid04673.html>.

7. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За редакцією В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 5–22.

8. *Моссаковський В.Б.* Про амортизацію тварин основного стада / В.Б. Моссаковський // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 20-24.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

12. *Попко Є.Ю.* Удосконалення документального забезпечення оцінки біологічних активів / Є.Ю. Попко // Облік і фінанси. – 2013. – № 1(59). – С. 46-51.

13. Про ідентифікацію і реєстрацію тварин: Закон України від 04.06.2009 р. № 1445-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 6-7.

14. *Романчук К.В.* Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності: монографія / К.В. Романчук. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 528 с.