

УДК 657.1

ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

ЛЕОНІД СУК,
доктор екон. наук, професор,

ПЕТРО СУК,
доктор економічних наук, професор,
кафедра бухгалтерського обліку і аудиту
Національного університету біоресурсів
і природокористування України

В статті розглянуто процес обліку реалізації біологічних активів. Рослини невіддільні від землі, тому переходити до іншого господаря можуть лише разом із землею. Земля сільськогосподарського призначення не продається і не може бути об'єктом фінансової оренди. Довгострокові біологічні активи рослинництва можна реалізувати одночасно із передачею землі в оренду. Незавершене виробництво рослинництва, що складається із поточних витрат по догляду за сільськогосподарськими культурами, доцільно реалізувати без використання договору оренди землі, оформлення якого залишається складним і дорогим. У разі реалізації довгострокових біологічних активів їх не потрібно попередньо перекласифікувати у групи, утримувані для продажу, бо вони використовуються у господарській діяльності безперервно до моменту вибуття із підприємства.

Ключові слова: біологічні активи, фінансовий облік, реалізація, оренда, пільгове оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, тварини.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Перехід майна від однієї особи до іншої може відбуватися за договором купівлі-продажу, фінансової оренди, дарування, успадкування тощо. В нормативних документах і літературних джерелах процедура набуття власності новим господарем в правовому і бухгалтерському аспектах викладена достатньо повно. Біологічні активи, як живі організми, мають свої особливості догляду і використання, які необхідно враховувати під час ведення бухгалтерського обліку.

1 січня 2003 р. набрав чинності міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». Аналогом його в Україні є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [далі – П(С)БО] 30 «Біологічні активи» [1], яке вступило в дію з 1 січня 2007 р. З того часу по ньому відбулася широка дискусія серед вчених, а також набута певна практика його застосування. Але залишається ще низка невирішених методичних і практичних питань, пов'язаних з обліком передачі біологічних активів іншому господарю. Зокрема, як провести реалізацію рослин, якщо земля не продається, а рослини від землі невіддільні; як передати тварин у тимчасове користування з наступною реалізацією якщо годівля і догляд за ними безперервні, хто має проводити ідентифікацію та реєстрацію тварин – власник чи утримувач, якщо це різні особи, тощо.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Продати або передати в інший спосіб новому господарю рослини можна тільки разом із землею. Використання землі відбувається на праві власності або оренди. Орендні відносини регулюються Цивільним кодексом України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [2], законом України «Про оренду землі» від 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV [3], Земельним кодексом України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III [4] та іншими нормативними документами. Правові засади проведення оцінки земель визначені законом України «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV [5]. Практичні питання проведення оцінки земель регламентовано методикою та порядком нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів та іншими документами. Методологія обліку орендних відносин встановлена П(С)БО 14 «Оренда» [6].

Наявність величезної кількості нормативних документів щодо регулювання земельних відносин свідчить про те, що питання використання землі до цього часу не мають однозначного вирішення. В літературних джерелах з цієї проблеми існують різноманітні погляди. Вони зводяться до того, що об'єктом бухгалтерського обліку є право постійного користування і оренди землі. А.І. Коріненко пише,

що визнання прав користування землею як об'єктів бухгалтерського обліку викликане потребою підвищити інвестиційну привабливість суб'єктів господарювання, в першу чергу аграрних підприємств [7, с. 126]. Отже, організація обліку переходу від одного господаря до іншого біологічних активів рослинництва разом із землею або без неї потребує подальшого вивчення. Аналогічні питання залишаються невирішеними також по тваринах.

Метою статті є аналіз, оцінка та вибір варіантів обліку реалізації біологічних активів і розрахунків між продавцем і покупцем.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

1. ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

Біологічні активи – це живі рослини або тварини, які здатні до біологічної трансформації. З метою побудови обліку і контролю реалізації біологічних активів звертаємося до їх класифікації, яку визначає П(С)БО 30 «Біологічні активи». Так, за галузями виробництва виділяють біологічні активи рослинництва (рослини) і тваринництва (тварини). За терміном використання вони є короткострокові або поточні – приносять економічну вигоду протягом одного року, і довгострокові – приносять економічну вигоду більше 12 місяців. Згідно методики оцінки біологічні активи можуть бути оцінені за фактичною собівартістю або справедливою вартістю. За ступенем зрілості є зрілі і незрілі біологічні активи, що необхідно для виокремлення їх груп готових для використання на рівні підприємства. За правом власності біологічні активи поділяють на власні і орендовані, що дозволяє оперувати даними про ступінь контролю над активами.

Передати іншому господарю рослини можна лише разом із землею, на якій вони ростуть. В Україні продаж земель сільськогосподарського призначення заборонена, тому залишається варіант – з використанням оренди.

Особливість орендних відносин для сільськогосподарського виробництва в тому, що орендодавцями переважно є громадяни, а не юридичні особи.

Підприємства (орендарі) зобов'язані вести бухгалтерський облік згідно чинних нормативних документів, а громадяни (орендодавці) можуть здійснювати його за своїм бажанням, порядок обліку для них не

регламентовано.

Довгострокові біологічні активи рослинництва включають багаторічні насадження: насіннячкової культури, кісточкової культури, ягідники, виноградники, плантації хмелю. Вони розташовуються на землі і не можуть бути переміщені в інше місце без втрати функціональних характеристик. Рослини і земля невіддільні. Тому питання реалізації довгострокових біологічних активів рослинництва потрібно вирішувати одночасно з орендою землі.

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

Закон України «Про оренду землі» встановлює: «Оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та іншої діяльності» [3, стаття 1].

Як бачимо, визначення тотожні. Оренда землі завжди:

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

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

Об'єктом оренди є:

– речі, які визначені індивідуальними ознаками і які зберігають свій первісний вигляд при неодноразовому використанні. Це може бути:

- земельна ділянка;
- майнові права.

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

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

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

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

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

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

Отже, дотримуючись чинного законодавства сад можна здати в оренду разом із земельною ділянкою, на якій він знаходиться. При цьому потрібно визначити вид оренди об'єкта – фінансова чи оперативна.

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

Якщо термін оренди землі триває, а термін оренди саду закінчився, то сад не може бути повернутий власнику без повернення землі і буде використовуватися до строку доцільності його експлуатації. Тому сад може знаходитися у фінансовій оренді разом

із землею. Отже потрібно мати два розрахунки орендної плати: за оренду землі, за оренду саду. Плату за оренду саду логічно розраховувати відповідно до П(С)БО 14 «Оренда», визначаючи суми платежів за об'єкт і фінансові витрати, що виникають внаслідок розстрочення проведення розрахунків.

Якщо суб'єктами оренди є юридичні особи, то майно, передане у фінансову оренду, орендодавець списує, а орендар зараховує на баланс з позначенням, що це майно взято у фінансову оренду.

Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» (пункт 7) придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс за первісною вартістю. Отже, взятий у фінансову оренду сад має відображатися орендарем у балансі. По ньому орендар нараховує амортизацію і відносить її у витрати на виробництво продукції. Фізичні особи-орендодавці не ведуть бухгалтерський облік і не складають фінансову звітність.

Земля не переходить у власність орендаря через оренду. Її вартість не відображається на рахунках бухгалтерського обліку в орендаря. Облік землі ведуть у Поземельній книзі і Книзі записів про державну реєстрацію державних актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування земельною ділянкою, договорів оренди землі, що затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 9 вересня 2009 р. № 1021 [8]. Такий облік не є бухгалтерським, бо відсутні грошовий вимірник, подвійний запис на рахунках тощо.

Ряд авторів розглядають оренду землі як оренду будь-якого об'єкта і пропонують орендарю отриману земельну ділянку в операційну оренду відображати на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», а отриману у фінансову оренду показувати на субрахунку 101 «Земельні ділянки» і відповідно включати у баланс [9, с. 140]. Звичайно, так можна буде поступати якщо через оренду земля переходить у власність орендаря. Але в даний час робити це заборонено.

Аналізуючи орендні відносини, Х. Скоп дійшла до висновку, що і бухгалтерський облік тимчасового права користування земельною ділянкою, а сааме права оренди земельної ділянки, відповідає визначенню операційної оренди і повинно визначатися П(С)БО 14 «Оренда» та відображати свою вартість в складі відповідного субрахунку рахунку «Основні засоби» [10]. Таким чином, рекомендується орендо-

вану землю відображати у складі матеріальних активів.

Посилаючись на норми Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і українських Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, В. Метелиця пропонує до застосування в аграрному секторі національний галузевий стандарт звітності «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві», в якому розмежовує операційну і фінансову оренду землі [11]. Але в Україні в законодавчих документах не вирішені питання продажу землі сільськогосподарського призначення, то в бухгалтерському обліку не можна показувати фінансову оренду землі в результаті якої об'єкт переходить у власність орендаря. Проте сад, виноград та інші довгострокові

біологічні активи рослинництва (далі – ДБАР), що знаходяться на орендованій землі термін використання якої перевищує строк експлуатації насаджень, в бухгалтерському обліку логічно відображати відповідно до правил обліку фінансової оренди об'єктів.

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

Таблиця 1

ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ ДБАР

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
У продавця			
1. Перекласифікація ДБАР в утримувані для продажу:			
а) списано знос об'єкта	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	16 «Довгострокові біологічні активи»	4000
б) відображено залишкову вартість об'єкта	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	16 «Довгострокові біологічні активи»	6000
2. Реалізація перекласифікованих ДБАР:			
а) списано балансову вартість об'єкта	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	6000
б) відображено дохід від реалізації об'єкта	680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	7200
в) нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	1200
г) отримано оплату від покупця	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	7200
У покупця			
1. Нараховано заборгованість за довгострокові біологічні активи рослинництва	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	6000
Відображено податковий кредит з ПДВ	644 «Податковий кредит»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1200
Оприбутковано довгострокові біологічні активи рослинництва	162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	6000
Оплачено продавцю	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	7200

Виробництво продукції рослинництва включає виконання ряду технологічних процесів – посів, догляд за посівами, збирання урожаю. Нестабільність ринкових цін та інші ситуації приводять до того, що товаровиробнику інколи стає невигідним продовження виробництва і він бажає його продати. Знаходяться й покупці, які готові купити рослини, їх доглянути, зібрати продукцію і прямо з поля її продати.

В.М. Жук зазначає, що біологічні активи рослинництва як довгострокові (багаторічні плодови насадження, ягідники тощо), так і поточні біологічні активи (зернові, кормові, технічні культури) дають сільськогосподарську продукцію, яка є віддільною від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило, не продається і не купується [12, С. 79].

В таких випадках відбувається реалізація незавершеного виробництва, в якому перебувають рослини, що залишаються на землі у продавця, а готової продукції ще немає. Вона появиться після дозрівання культур і збирання урожаю.

Продавець списує незавершене виробництво із субрахунку 231 «Рослинництво» за собівартістю, а покупець оприбутковує його по дебету субрахунку 231 за ціною покупки. Новий господар відображає витрати, пов'язані з вирощуванням придбаних рослин, обліковує одержану продукцію: дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредит субрахунку 231.

2. ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ ТВАРИН

Довгострокові біологічні активи тваринництва мають свої особливості, які потрібно враховувати у разі реалізації тварин. Їх надходження і вибуття не пов'язане із земельними відносинами.

Об'єкти, які планують продати, перекласифікують у групи, утримувані для продажу. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» передбачає, що необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

- економічні вигоди очікуються отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

– їх продаж має високу ймовірність, зокрема якщо керівництво підприємства підготувало відповідний план або уклало контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, що продовжує виконувати план продажу [13].

Отже, щоб перевести об'єкт необоротних активів у групу, утримувану для продажу, необхідно враховувати всі зазначені вище умови.

Корови потрібно доглядати, годувати, доїти не залежно від того плануємо їх продавати чи ні. Тому, на наше переконання, корови та інші тварини не можуть бути перекласифіковані у групи вибуття, утримувані для продажу. Економічні вигоди від їх використання отримують до часу вибуття тварин із господарства.

Вибракувані корови, як правило, становлять на відгодівлю. Їх годують, доглядають і отримують від них продукцію – приріст живої маси, який є невіддільним від самого біологічного активу. Тобто, выбракувана тварина із основного стада не перестає бути біологічним активом і повинна обліковуватися на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», а не на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

По зв'язку з вартістю тварин є два види продукції:

- 1) відокремлена від тварин і не включається у її вартість (молоко, яйця, мед);
- 2) невіддільна від тварин і формує її вартість, наприклад, приріст живої маси, ступінь тільності телиці, приріст лошат тощо.

Перший вид продукції оприбутковують у дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і не пов'язують із реалізацією тварин, а другий – зараховують на рахунок 21 «Поточні біологічні активи» і приєднують до вартості поголів'я.

Продані тварини списують по кредиту рахунку 21 по тій ціні, по якій вони там обліковуються, тобто за справедливою або первісною вартістю. Звичайно, у разі реалізації усіх телят по них не повинно бути залишків на рахунку 21 і субрахунку 232 «Тваринництво».

Під час реалізації тварин часто використовують оренду з метою розстрочення оплати. Орендні відносини встановлюються між юридичними особами, юридичними особами і громадянами, громадянами. За суб'єктами можна виділити чотири варіанти оренди біологічних активів тваринництва:

1) орендодавець і 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 і 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.

Відображати господарські операції, пов'язані з орендою об'єктів, на рахунках бухгалтерського обліку зобов'язані юридичні особи. В Україні біля 20% всіх корів утримується сільськогосподарськими підприємствами, а решта знаходиться у громадян. 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.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів визначає П(С)БО 14 «Оренда». Корови відносяться до необоротних активів. Облік орендних відносин між юридичними особами (варіант 1) під час оренди довгострокових біологічних активів тваринництва логічно будувати відповідно згаданого стандарту.

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.

Орендар оприбутковує корову за сумою плати за

об'єкт, показує довгострокові зобов'язання з оренди, обліковує їх погашення.

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

Методика бухгалтерського обліку операцій з 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 [14].

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.

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.

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

Посередник бере поголів'я корів на баланс (фінансова оренда) або обліковує поза балансом (операційна оренда), показує закуплене у населення молоко як отримане від орендованого поголів'я, спла-

чені населенню гроші за молоко враховує як орендну плату, користується пільговим оподаткуванням.

Це ухилення від оподаткування. Тому необхідно вносити зміни до Податкового кодексу України [15], щоб він не спонукав до фіктивної оренди.

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.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Біологічні активи рослинництва (рослин) невіддільні від землі. У зв'язку з тим, що земля не переходить у власність орендаря через оренду, вона не може бути об'єктом фінансової оренди і зарахованою на його баланс. Багаторічні насадження (сади, виноградники тощо) вважаються окремими об'єктами, які можуть реалізуватися або передаватися у фінансову оренду разом із орендою землі і відображатися на балансових рахунках у орендаря. Строк оренди довгострокових біологічних активів не може перевищувати термін оренди землі, на якій вони розміщені.

Реалізацію поточних біологічних активів рослинництва потрібно відображати як продаж незавершеного виробництва, списуючи його у продавця по кредиту субрахунку 231 «Рослинництво» за собівартістю і оприбутковувати у покупця по дебету субрахунку 231 за ціною покупки. При цьому продавець і покупець втрачають право на пільгове оподаткування, кредитування і підтримку з бюджету сільськогосподарських товаровиробників: перший не має реалізації сільськогосподарської продукції, а другий не має у власності або оренді землі.

Довгострокові біологічні активи тваринництва можуть переходити до іншого господаря шляхом реалізації або через фінансову оренду з відображенням таких операцій юридичними особами на бухгалтерських рахунках. В даний час переважна більшість корів утримується фізичними особами, які не зобов'язані вести бухгалтерський облік.

На нашу думку, довгострокові біологічні активи, які планують продати, не потрібно перекласифікувати у групи, утримувані для продажу. Рослини і тварини – живі організми, технологія утримування яких не змінюється від наміру власника їх продати. Годівлю та доїння корів не можна припинити навіть на один день з будь-яких мотивів, в тому числі і через бажання продати їх. Вони завжди залишаються біологічними активами.

Продукція поточних біологічних активів тваринництва (приріст живої маси) невіддільна від тварин, а тому продається разом з ними. У разі реалізації тварини списують із рахунку 21 «Поточні біологічні активи» за справедливою або первісною вартістю, тобто по тій ціні, по якій вони обліковувалися.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 13 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456/11736. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

2. **Цивільний** кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

3. **Закон** України «Про оренду землі» від 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

4. **Земельний** кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

5. Закон України «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 10 серпня 2000 р. за № 487/4708. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

7. Коріненко А.І. Економіко-правова сутність прав користування землею / А.І. Коріненко // Облік і фінанси. – 2015. – № 2 (68). – С. 120-127.

8. Про затвердження порядків ведення Поземельної книги і Книги записів про державну реєстрацію державних актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування земельною ділянкою, договорів оренди землі: Постанова Кабінету Міністрів України від 9 вересня 2009 р. № 1021.

9. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.М. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 234 с.

10. Скоп Х. Перспектива розвитку бухгалтерського обліку природних ресурсів та іншого майна державної

власності / Х. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 12. – С. 12-20.

11. Метелиця В. Запровадження стандартів обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії / В. Метелиця // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 27-33.

12. Жук В.В. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.В. Жук // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць. – К. – КНЕУ, 2007. – 200 с.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 3 жовтня 2007 р. № 100, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26 жовтня 2007 р. за № 1221/14488. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

15. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

В статье рассмотрен процесс учёта реализации биологических активов. Растения неотделимы от земли, поэтому переходить к другому хозяину могут только вместе с землёй. Земля сельскохозяйственного назначения не продается и не может быть объектом финансовой аренды. Долгосрочные биологические активы растениеводства можно реализовать одновременно с передачей земли в аренду. Незавершенное производство растениеводства, которое состоит из текущих затрат по уходу за сельскохозяйственными культурами, целесообразно реализовать без использования договора аренды земли, оформление которого остается сложным и дорогим. В случае реализации долгосрочных биологических активов их не нужно предварительно переклассифицировать в группы, удерживаемые для продажи, потому что они используются в хозяйственной деятельности непрерывно до момента выбытия из предприятия.

Ключевые слова: биологические активы, финансовый учёт, реализация, аренда, льготное налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей, животные.

In the article examines the process of accounting for sale of biological assets. Plants are inseparable from the land, so move to another host can only together with the land. Agricultural land is not for sale and cannot be the object of a financial lease. Long-term biological assets of plant growing can be implemented simultaneously with the transfer of land to rent. Work in process of plant growing, consisting of current costs for care of crops, it is expedient to implement without use of the land lease contract, registration of which is difficult and expensive. In case of realization of long-term biological assets they do not need to reclassify in groups held for sale, because they are used in business activity continuously until disposal from the company.

Key words: biological assets, financial accounting, sale, rent, preferential taxation of agricultural producers, animals.