

інтегруватися в межах використання альтернативного інструменту – матриці SCOC-аналізу. Другим кроком є оцінка ризиків інтеграції за наведеним у роботі зразком, яку доцільно застосовувати для позиціонування кожного квадранту матриці SWOT-аналізу, що дасть змогу не лише прийняти зважене рішення, але також може стати основою розробки підприємством стратегії управління ризиками, націленої на контроль та моніторингування ризиків з метою прийняття найбільш оптимальних для підприємства рішень на будь-якому рівні управління.

Зважаючи на пріоретизацію в концепції управління ланцюгом поставок процесу налагодження

взаємовідносин із партнерами-учасниками ланцюга поставок, поруч із налаштуванням внутрішніх процесів підприємства, з точки зору досягнення стратегічної узгодженості в цій структурі важливим є виокремлення засадних елементів розробки інтеграційної стратегії виробничого підприємства в ланцюгу СТС, до складу яких включено: координацію співпраці з постачальниками, інтеграцію інформації та спільне планування з постачальниками та інтегратором, а також наведено їх цільову направленість та відповідне (організаційне / компетентнісне / ресурсне) забезпечення.

1. Christopher M. *Logistyka i zarządzanie łańcuchem dostaw*. – Warszawa : Polskie Centrum Doradztwa Logistycznego, 2000.

2. Bozarth C.B. *Wprowadzenie do zarządzania operacjami i łańcuchem dostaw* / C.B. Bozarth, R.B. Handfield. – Helion, Gliwice, 2007.

3. Крикавський Є. *Логістичні системи: навч. посібник*. / Є.В. Крикавський, Н.В. Чорнописька. – 2-е вид. – Львів : Видавництво НУ «Львівська політехніка», 2012. – 312 с.

4. Крикавський Є. *Логістика та управління ланцюгами поставок: Навч. посібник* / Є. Крикавський, О. Похильченко, М. Фертч. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. – 844 с.

5. Чухрай Н. І. *Формування ланцюга поставок: питання теорії та практики : монографія* / Н. І. Чухрай, О. Б. Гірна. – Львів : Інтелект-Захід, 2007. – 232 с.

6. Колодізева Т. О. *Управління ланцюгами поставок : навчальний посібник* / Т. О. Колодізева. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 164 с.

7. Віч-на-віч з новою реальністю: загострення проблем безпеки й охорони на тлі обмежених ресурсів [Електронний ресурс] : Спеціальний звіт Комерційної служби Посольства США в Україні. Зима 2017. – Режим доступу: http://2016.export.gov/ukraine/build/groups/public/@eg_ua/documents/webcontent/eg_ua_108976.pdf.

8. Безпека 2017 [Електронний ресурс] : Мультимедійна платформа іномовлення України. – Режим доступу: <https://www.ukrinform.ua/rubric-technology/2326174-bezpeka2017-novitni-rozrobki-u-kiiv-privezli-130-kompanij.html>.

9. Журнал «Сети и бизнес» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sib.com.ua>.

10. Mazaraki A. *Integration strategies as a permanent component of business development* / A. Mazaraki // *International scientific symposium "Strategy of enterprises in the waiting period of the crisis: economic, social and legal aspects"* (11 : May 15-16, 2013 : Kyiv, Ukraine). – S. 197-205.

E-mail: yevhenkrykavskyy@gmail.com

УДК 657.3:634

Салука І.Я.

кандидат економічних наук,
в.о. доцента кафедри обліку та оподаткування,
Львівський національний аграрний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОПРИБУТКУВАННЯ НА БАЛАНС ФРУКТОВОГО САДУ

Актуальність даної статті полягає в особливості оприбуткування на баланс фруктового саду. Висвітлено облікові тонкощі та окреслено методіку щодо оприбуткування дерев та кущів на баланс підприємства. Окреслено види вартості фруктового саду згідно яких можна оприбуткувати активи, а саме, що таке справедлива вартість, особливості ринкової вартості та методіку оцінки теперішньої вартості і комплексної оцінки. Наведено кореспонденцію з обліку закладання і вищошення багаторічних насаджень, а також вказано як провести інвентаризацію саду і, як скласти «Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію» який підтвердить оприбуткування його на баланс.

Ключові слова: біологічні активи, довгострокові біологічні активи, справедлива вартість, ринкова вартість, теперішня вартість.

ОСОБЕНОСТИ ПРИНЯТИЯ НА БАЛАНС ФРУКТОВОГО САДА

Салука И.Я.

Актуальность данной статьи заключается в особенностях принятия на баланс фруктового сада. Отражены учетные тонкости и очерчена методика относительно принятия деревьев и кустов на баланс предприятия. Очерчены виды стоимости фруктового сада согласно которых можно оприходовать активы, а именно, что такое справедливая стоимость, особенности рыночной стоимости и методику оценки нынешней стоимости и комплексной оценки. Приведена корреспонденция из учета закладывания и выращивания многолетних насаждений, а также указано как произвести инвентаризацию сада и, как сложить «Акт принятия долгосрочных биологических активов растениеводства (многолетних насаждений) и передачи их в эксплуатацию» который подтвердит принятия его на баланс.

Ключевые слова: биологические активы, долгосрочные биологические активы, справедливая стоимость, рыночная стоимость, нынешняя стоимость.

PECULIARITIES OF AN ORCHARD CAPITALIZATION AS AN ASSET

Saluka I.

Signification of the article is in presentation of the peculiarities of an orchard capitalization as an asset. The work presents accounting aspects and outlines methodology concerning capitalization of trees and bushes as an asset of an enterprise. The kinds include fair value, peculiarities of market value and methodology of assessment of the current value and complex evaluation. The article presents correspondence concerning the records of lay out and growing of perennials, as well as describes procedure of the orchard inventory and competing of the "Report of acceptance of long-term biological assets of vegetation (perennial plants) and their handover to production", which approves its capitalization as an asset.

Keywords: biological assets, long-term biological assets, fair value, market value, current value.

Постановка проблеми. Незважаючи на великий вклад науковців по даній темі, на жаль багато питань та проблем залишається не розв'язаними та нерозкритими. Серед основних причин є недосконалість та відсутність чітких методик організації такого обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми стану, обліку та оприбуткування біологічних активів рослинництва розглядалися в дослідженнях багатьох зарубіжних і вітчизняних учених. Засади оцінювання біологічних активів рослинництва дослідила і подала рекомендації щодо вибору оптимального методу оцінювання біологічних активів рослинництва Бондур О.Т., В.М. Жук розробив Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю. Також питання обліку біологічних активів розглядали такі вчені як, Гончаренко Н.В., Дудкевич О.В., Скиба О.І. та інші вчені. Вони досліджували методику оцінки біологічних активів, оприбуткування біологічних активів рослинництва на баланс тощо. Проте незважаючи на велику кількість досліджених проблем, багато з них залишається нерозв'язаними.

Мета статті. Розкрити проблеми оприбуткування фруктового саду на баланс та відобразити облікові тонкощі.

Вклад основного матеріалу. Згідно п. 4 П(С)БО 30 Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди, а довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. Більш детально визначення надає нам Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку [1]. Згідно останньої до довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протя-

гом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі.

У Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах зазначено про те, що плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева, чагарники, кущі тощо) відносяться до довгострокових біологічних активів [2, п. 3.1].

Для обліку довгострокових біологічних активів рослинництва призначений рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи».

За дебетом рахунка відображається надходження довгострокових біологічних активів, за кредитом – їх вибуття.

Рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» має такі субрахунки:

161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»;

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»;

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

Порядок оформлення первинних документів з обліку біологічних активів викладено у Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, які затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73.

До довгострокових біологічних активів рослинництва належать штучні багаторічні насадження: плодово-

ягідні насадження всіх видів (дерева, чагарники, кущі тощо); виноградники; багаторічні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ і навчальних закладів для наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження; сади, дерева в лісі (лісовий масив).

До основних видів плодоносних плодово-ягідних та виноградних багаторічних насаджень належать:

- плодові насадження зерняткові (яблуна, груша, айва);
- плодові насадження кісточкові (слива, вишня, абрикос тощо);
- плодові насадження горіхоплідні (грецький горіх, фундук, мигдаль тощо);
- ягідні насадження (суниця, полуниця, смородина, агрус, чорноплідна горобина тощо);
- виноградні насадження;
- плантації хмелю.

Молоді насадження до початку плодоношення належать до незрілих довгострокових біологічних активів. Переведення їх до групи зрілих довгострокових біологічних активів відбувається згідно з листом Державного комітету України з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24 лютого 1997 р. № 11/02-460, який передбачає такі терміни переведення молодих насаджень (незрілих біологічних активів) до складу плодоносних (зрілих довгострокових біологічних активів):

- яблуна, груша (підщепа сильноросла крона округла) – 7-8 років від посадки;
- яблуна, груша (підщепа середньоросла, крона округла або плоска) – 6 років від посадки;
- яблуна, 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.

Кореспонденцію з обліку закладання і вирощування багаторічних насаджень покажемо у таблиці 1.

Для того щоб оприбуткувати на баланс такі активи перш за все потрібно провести інвентаризацію. Для цього потрібно призначити комісію яка огляне фруктовий сад і складе «Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію» який підтвердить оприбуткування його на баланс. Цей акт за ф. № ДБАСГ-1 оформлюють пізніше і в таких випадках, а саме:

- при збільшенні вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму зазначених витрат, пов'язаних із біологічним перетворенням;

- при досягненні насадженнями віку ефективного їх використання та зарахування до складу довгострокових біологічних активів рослинництва. При оформленні акту сад спочатку потрібно зарахувати до довгострокових біологічних активів, а тоді ввести його в експлуатацію.

В Акті наводяться такі відомості: найменування насаджень, їх оцінка, порода, вид і сорт, назва або номер ділянки, площа, рік посадки, довжина насаджень у погонних метрах, порода, сортовий склад і кількість дерев, чагарників плодово-ягідних насаджень, приводиться схема посадки. При складанні Акта за незрілими довгостроковими активами до досягнення продуктивного віку вони оцінюються за сумою витрат, понесених на їх закладку та вирощування. При їх переведенні у відповідну групу зрілих довгострокових біологічних активів вартість таких активів переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу, якщо їх можна достовірно визначити. Якщо справедливу вартість неможливо визначити, вони можуть оцінюватися та обліковуватися за початковою вартістю.

Фруктовий сад (дерева) оцінюються в основному разом з землею, на якій вони ростуть, тому їх оцінка здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення. Тобто, первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою

Але експертна оцінка довгострокових біологічних активів для підприємств садівництва, у яких на теперішній час ледве вистачає коштів для покриття поточних витрат, навряд чи стане виходом з ситуації. А тому скоріше за все підприємства скористаються можливістю обліковувати довгострокові біологічні активи за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності [3, п. 8]. Отже, оприбутковуємо сад на баланс за справедливою вартістю, яку потрібно зазначити в акті за ф. № ДБАСГ-1.

Згідно Методичних рекомендацій № 1315 на справедливу вартість безоплатно одержаних довгострокових біологічних активів збільшують додатковий капітал. Тобто складають проводку Дт 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, що оцінені за спра-

Таблиця 1. Облік закладання і вирощування багаторічних насаджень

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
1.	На вартість придбаних молодих саджанців	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
2.	На суму нарахованої заробітної плати	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
3.	На суму використаних МШП	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4.	Списано вартість палива	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	203 «Паливо»
5.	Оприбутковано вартість молодих насаджень до складу довгострокових біологічних активів	166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю»	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»

ведливою вартістю», а Кт «Безоплатно отримані необоротні активи» [3, п. 4.2].

Далі визначаємо справедливу вартість саду, але спочатку розглянемо, що таке справедлива вартість. Згідно П(С) БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [4, п. 4]. Існують й інші варіанти розрахунку справедливої вартості біологічних активів:

1. Ринкова вартість. Згідно з п. 13 П(С)БО 30 визначення справедливої вартості біологічних активів ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності декількох активних ринків біологічних активів їх оцінка базується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи. Якщо активного ринку немає, справедлива вартість біологічних активів визначається згідно п. 14 П(С)БО 30:

- ринковими цінами на подібні активи, відкоригованими, зважаючи на індивідуальні характеристики, особливості або ступені завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

Такі ж норми передбачено МСБО 41 «Сільське господарство» у абзацах 17, 18 та Методичних рекомендаціях № 1315 п. п. 5.2, 5.3, 5.4.

2. Середньогалузеві показники. Згідно МСБО 41 параграфу 18 «Якщо активного ринку не існує, то, визначаючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання користується одним або кількома (якщо можливо) з таких джерел інформації:

- відповідні галузеві показники, такі як вартість садових насаджень в розрахунку на експортний піддон, бушель чи гектар, та вартість худоби, виражена на кілограм м'яса» [5, п. 18].

Проте, знайти інформацію щодо середньогалузевої вартості садових насаджень дуже важко.

3. Комплексна оцінка. Згідно МСБО 41 параграфу 25 з часта біологічні активи фізично невіддільні від землі (наприклад, дерева в лісопосадках). Для біологічних активів, невіддільних від землі, може не існувати окремого ринку, але може існувати активний ринок для комбінованих активів, тобто для комплексу: біологічні активи, необроблена земля та заходи з культивування землі. Для оцінки справедливої вартості біологічних активів суб'єкт господарювання може скористатися інформацією, яка стосується комбінованих активів. Наприклад, для отримання справедливої вартості біологічних активів можна зі справедливої вартості комбінованих активів вирахувати справедливу вартість необробленої землі та заходів з культивування землі.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>.

2. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів № 73, затверджене наказом МАПУ від 21.02.2008 р.

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджене наказом МФУ № 1315 від 29.12.2006 р.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» (П(С)БО 19) затверджене наказом Мінфіну від 7 липня 1999 року № 163.

5. Сільське господарство: МСБО 41 / Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2004 : у 2 т. / за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 1223 с.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» (П(С)БО 28) затверджене наказом Мінфіну від 24 грудня 2004 року № 817.

4. Теперішня вартість. У МСБО 41 передбачено: «За деяких обставин може не існувати визначеної ринком ціни або вартості біологічного активу в його теперішньому стані. За таких умов, визначаючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання використовує теперішню вартість очікуваних чистих грошових потоків від активу, дисконтованих за поточною ринковою ставкою» [5, п. 20]. Також процедуру такого розрахунку описано в П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [6].

Висновки. Нагадаємо, що Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено окремий облік довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю та первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності, для чого передбачено відповідно субрахунки 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю». Розподіл активів за первісною та справедливою вартістю пов'язано з вимогою П(С)БО 30 відображати біологічні активи на дату проміжного та річного балансу за справедливою вартістю, виходячи з цін, що склались на відповідні біологічні активи на активному ринку на звітну дату, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Так, коригування балансової вартості біологічних активів до їх реальної (ринкової) вартості є необхідною для того, щоб більш достовірно відображати показники фінансової звітності підприємств. Але ж суть довгострокових біологічних активів не змінюється в залежності від оцінки їх за справедливою, чи первісною вартістю. В ході продажу товарів відбувається визнання їх цінності платоспроможним покупцем. Вартість проданих товарів приймає грошову форму. Трансформована в оборотні активи частина вартості необоротних активів у вигляді амортизації також набуває грошової форми.

Отже, входячи з вищенаведеного, можна зробити висновок:

1. Включення до складу основних засобів лише довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю, є порушенням понятійного методологічного апарату бухгалтерського обліку. Необхідно включити всі довгострокові біологічні активи до складу основних засобів;

2. Необхідно нараховувати амортизацію на всі біологічні активи, не зважаючи за якою вартістю вони знаходяться на балансі підприємства.

3. Оприбуткувати на баланс сад нескладно, головне правильно його оцінити.