



СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.9

JEL Classification M 400

Палюх М.С.,
канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу
Брик М.М.,
аспірант кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу Тернопільський національний економічний університет*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ З ВРАХУВАННЯМ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Paliukh M.S.,
cand.sc.(econ.), assoc. prof., associate professor at the department of accounting and economic and legal support of agricultural production,
Bryk M.M.,
postgraduate student at the department of accounting and economic and legal support of agricultural production, Ternopil National Economic University

FEATURES OF THE ACCOUNTING OF BIOLOGICAL ASSETS TAKING INTO ACCOUNT INTERNATIONAL STANDARDS

Постановка проблеми. Для підприємств України важливим є виявлення та ефективне вирішення проблематики щодо формування обліково-аналітичного процесу біологічних активів, що здійснює суттєвий вплив на забезпечення достатньої достовірності та високої аналітичності інформації щодо біологічних активів для цілей оперативного та стратегічного менеджменту підприємства. Біологічні активи є природними відновлюваними ресурсами, засобами виробництва, продуктами харчування, сировиною для промисловості, які використовуються в сільськогосподарському виробництві. Завдяки винятковому значенню, біологічні активи відіграють важливу роль у забезпеченні соціально-економічного розвитку економіки України, забезпеченні продовольчої безпеки і формуванні експортного потенціалу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку біологічних активів, їх класифікації і визначення понять досліджували: О. В. Богданюк, В. М. Жук [1; 2], О. О. Канцуров [3], Г. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрий, П. М. Кузьмович [4], В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огічук, В. В. Михальська [5], Н. М. Перевозник, Л. К. Сук [6-8], П. Л. Сук [6; 8], Р. М. Циган [9; 10] та ін.

Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи», під біологічним активом слід розуміти тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [11]. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку МСБО (IAS) № 41 «Сільське господарство» біологічний актив трактується, як жива тварина або рослина [12].

Л. К. Сук і П. Л. Сук переконані, що біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів [6]. П. М. Кузьмович вважає, що біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [4].

* Науковий керівник: Палюх М.С. – канд. екон. наук, доцент

Як зазначає О.О. Канцуров, принциповими змінами, які вносяться П(С)БО 30 «Біологічні активи» до існуючої практики обліку сільськогосподарської діяльності, є виділення рослин і тварин, які є об'єктами сільськогосподарської діяльності, в окрему облікову категорію – «біологічні активи», оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та особливий порядок визначення фінансових результатів [3, с. 91]. Біологічні активи – це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контролювані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигод (сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, послуг, грошових коштів або інших активів), а їх вартість може бути достовірно визначена [13]. Біологічні активи в порівнянні з іншими активами підприємства є частиною живої природи, а тому вимагають інших підходів до проведення аналізу та організації їх обліку. Крім того, доречно при класифікації біологічних активів враховувати особливості природних умов, в яких вони вирощуються та споживаються [10, с. 47]. При всій складності запровадження в Україні П(С)БО № 30 «Біологічні активи» (явний невідповідності до цього ні ринку сільгосппродукції, ні самих бухгалтерів), цей стандарт дає галузевій бухгалтерській системі можливість заявити про своє місце і роль у прийнятті управлінських рішень, в тому числі і з питань державної підтримки сільського господарства [2, с. 147]. Біологічні активи як об'єкт бухгалтерського обліку заслуговують на значну увагу з боку бухгалтерів. Основні елементи, передбачені міжнародними стандартами, що застосовані в положеннях з бухгалтерського обліку в різних країнах, призвели до ідентичності класифікаційних ознак (біологічні активи класифікуються на: довгострокові (необоротні); поточні (короткострокові); зрілі; незрілі тощо) та документального відображення. Потреба у розробці П(С)БО 30 «Біологічні активи» була зумовлена запровадженням МСБО 41 «Сільське господарство» [14, с. 152].

Сук Л.К. і Сук П. Л. вважають, що сільськогосподарська продукція власного виробництва, яка використовується для внутрішньогосподарських потреб, має відобразитися за справедливою вартістю, що встановлюється на рівні фактичної виробничої собівартості [7]. За періодом участі у господарському обороті В. М. Жук розрізняє поточні, довгострокові та незрілі довгострокові біологічні активи [1, с. 115]. Разом з тим, на сьогодні слід констатувати відсутність рекомендацій для сільськогосподарських підприємств, які б визначали порядок ведення управлінського обліку. Крім того, прийняте П(С)БО 30 «Біологічні активи» [11] відводить другорядну роль категорії «собівартість», тим самим послаблюючи позиції обліку в загальній інформаційній системі як підприємства, так і держави в цілому. Відсутні будь-які розробки, що стосуються аналітичного забезпечення, які б давали можливість отримати інформацію про структуру та динаміку витрат на виробництво продукції рослинництва [15, с. 185].

Отже, біологічні активи – це частина біосфери, природні біологічні ресурси, у вигляді живих істот і організмів (тварин або рослин), а також земельні ресурси сільськогосподарського призначення, що знаходяться у власності сільськогосподарського підприємства або іншого суб'єкта господарювання, контролювані ним та достовірно оцінені, створені в процесі біологічних перетворень (розмноження і росту) та при подальшій біологічній трансформації (рості, дегенерації, продукуванні та розмноженні), акумулюючи при цьому живу та уречевлену енергію, здатні до самовідтворення, тобто давати екологічно безпечну сільськогосподарську продукцію (готову до реалізації чи внутрішнього споживання, подальшої переробки або використання для виробництва інших продуктів споживання) та / або нові поточні чи додаткові біологічні активи, виступаючи в умовах раціонального та невиснажливого їх використання джерелом потенційних доходів, економічних вигод у формі грошових коштів або інших активів в майбутньому, а також національного багатства країни і спрямовані на задоволення продовольчих потреб, підвищення добробуту населення та покращення екологічної ситуації [5, с. 133].

Проте, незважаючи на велику кількість публікацій та досліджень, існує низка проблем теоретичного та практичного характеру щодо розкриття сутності категорії «біологічні активи» їх оцінки та класифікації.

Постановка завдання. Метою статті є вивчення тенденцій щодо особливостей здійснення обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Після прийняття 1 січня 2003 р. МСБО 41 «Сільське господарство» [12], Міністерством фінансів України 18 листопада 2005 року було затверджено П(С)БО 30 «Біологічні активи», проте в дію він був введений тільки з 1 січня 2007 року і є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності [11]. П(С)БО 30 «Біологічні активи» внесло зміни в організацію обліку сільськогосподарської діяльності. Це зміни до: об'єктів обліку; плану рахунків; оцінки довгострокових біологічних активів; нарахування зносу; визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності, зміни до фінансової та статистичної звітності.

Також були розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315, для роз'яснення порядку застосування положень стандарту [16].

У МСБОЗ (IAS) 41 «Сільське господарство» вказується, що сільськогосподарська діяльність охоплює широкий спектр видів діяльності: тваринництво, лісівництво, вирощування багаторічних і однорічних культур, садівництво, квітникарство та риборицтво, які мають загальні властивості:

- воно контролює актив у результаті минулих подій;
- здатність до зміни – живі тварини і рослини здатні до біологічного перетворення;
- існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цим активом;
- управління змінами, що сприяє біологічному перетворенню шляхом поліпшення або врегулювання умов, що підтримують здійснення процесу;
- справедлива вартість або первісна вартість активу піддається достовірній оцінці.
- оцінка змін – зміна якісних або кількісних показників в результаті біотрансформації оцінюється і відстежується в рамках процесу оперативного управління.
- актив повинен бути використаний в сільськогосподарській діяльності суб'єкта господарювання;
- актив може бути переданий іншим суб'єктам господарювання або прийнятий в оренду [12].

Біотрансформація, відповідно до МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство», призводить до наступних видів результатів: зміни активів через зростання (збільшення кількості або підвищення якісних характеристик тварин або рослин), дегенерації (зниження кількості або погіршення якісних властивостей тварини або рослини), відтворення (створення нових живих тварин або рослин) і виробництва сільськогосподарської продукції.

Впровадження МСФЗ 41 «Сільське господарство» зумовлює формування принципово нових методологічних основ обліку сільськогосподарської діяльності, заснованих на ринковій вартості активів, оскільки пунктами 12-13 Стандарту визначено, що при початковій і подальшій оцінці біологічні активи повинні враховуватися за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [12].

Введення справедливої вартості для обліку сільськогосподарських рослин і тварин нині є одним з найбільш дискусійних питань в обліку аграрного виробництва. Історично склалося, що до впровадження МСФЗ 41 «Сільське господарство» у 2003 році основним видом оцінки матеріальних активів у сільському господарстві була історична собівартість (первісна вартість). При застосуванні такого методу оцінки активи враховуються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, необхідних для їх придбання. Таким чином, первісна вартість матеріальних активів складається з фактично понесених підприємством витрат на їх придбання або виробництво.

У 2013 році введено в дію стандарт IFRS 13 «Справедлива вартість», який підкреслив особливу важливість даного поняття і став базисним поняттям у МСФЗ для оцінки справедливої вартості. IFRS 13 «Справедлива вартість» визначає справедливу вартість як «ціну, яка була б отримана при продажу активу або сплачена при передачі зобов'язання в умовах операції, що здійснюється на організованому ринку, між учасниками ринку на дату оцінки» [17].

В методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку активів зазначено, що біологічний актив визнається активом, якщо [16]:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
 - підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;
 - є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
 - вартість біологічного активу може бути достовірно визначена [16].
- Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», поточними вважаються біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні й відгодівлі [11].

В. М. Жук виділив три класифікаційні ознаки:

- вид господарської діяльності;
- період участі у господарському обороті;
- метод оцінки.

За видом господарської діяльності біологічні активи поділяються на сільськогосподарські та інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю. Сільськогосподарські біологічні активи здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, які призначені для продажу або використання у сільськогосподарській діяльності. Інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, визнаються: запасами, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу або напрямки їх використання не визначено; основними засобами, якщо вони використовуються в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний строк їх використання більше одного року [1, с. 112].

П. М. Кузьмович виокремив ще такі додаткові класифікаційні ознаки, які можуть бути застосовані і для поділу довгострокових біологічних активів:

- строк використання;

- характер відображення зносу;
- право власності [4, с. 34].

Погоджуємося з думкою окремих науковців, що на сучасному етапі розвитку аграрного виробництва і облікової науки важливим напрямком удосконалення обліку поточних біологічних активів тваринництва є організація всіх елементів облікового процесу (від оформлення первинної документації до складання фінансової звітності), відповідно до принципів, передбачених П(С)БО 30 «Біологічні активи» та органічне їх поєднання з іншими напрямками обліку на підприємстві [18].

Важливим елементом методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого здійснюється вартісне вираження господарських операцій, процесів та майна, зокрема облік біологічних активів є оцінка.

Існує три підходи до оцінки справедливої вартості:

- ринковий: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на інформації про реальні угоди на ринках;
- доходний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні майбутніх доходів від об'єкта оцінки;
- витратний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні витрат, необхідних для відновлення об'єкта оцінки з урахуванням зносу.

Поняття «справедлива вартість» в тому розумінні, що застосовується в бухгалтерському обліку, не є синонімом терміна «ринкова вартість», оскільки характеризує не час операції обміну, а її умови, а саме: незалежність, обізнаність та зацікавленість. Характеризуючи ці умови, доречним є те, що справедлива вартість безпосередньо визначається на основі ринкових цін. У той же час, спираючись на визначення, наведені в Міжнародному стандарті оцінки 1 «Оцінка на основі ринкової вартості» (IVS 1), слід відзначити, що, на відміну від «ринкової вартості», поняття «справедливої вартості» передбачає, що угода може відбутися «при наявності певних розбіжностей або при обставинах, котрі відрізняються від нормального процесу перерозподілу в умовах відкритого ринку. Такі обставини передбачають можливість здійснення термінової операції, коли одна з сторін в скрутному становищі, а також інші випадки».

В українській бухгалтерській практиці використовують ринковий підхід. Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» визнання справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Виникає питання щодо визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва, орієнтуючись на ціни активного ринку.

Як зазначають науковці, практика сільськогосподарських підприємств України свідчить, що під час визначення справедливої вартості присутній суб'єктивний підхід, який обумовлений низкою факторів, а саме: 1) по багатьох видах продукції відсутній активний ринок, а тому виникає потреба користуватися останньою ринковою ціною операції з такими активами, ринковими цінами на аналогічні активи, додатковими показниками, що характеризують рівень цін; 2) ціни на ринку різко коливаються залежно від місця і часу реалізації продукції. Ціна на овочі і фрукти може змінюватися протягом місяця декілька разів або навіть кожного дня [8, с. 75]. Справа у тому, що ціна активного ринку на біологічні активи рослинництва поєднує у собі вартість активу й вартість земельної ділянки під цим активом, проте бухгалтерський облік та фінансова звітність вимагає інформації щодо вартості лише самого біологічного активу без урахування вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення. За таких умов використання методу визнання справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва, ґрунтуючись на ціни активного ринку, не є доцільним. За відсутності активного ринку, згідно з п. 14 П(С)БО 30 «Біологічні активи», «визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство) та ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість» [19, с. 57-58].

До цього часу немає чіткої методики визначення справедливої вартості. Тому бухгалтери змушені проводити оцінку біологічних активів, виходячи із рівня своїх знань та власного бачення ситуації. Залучення до цієї роботи сторонніх професійних оцінювачів обумовлює додаткові витрати і не гарантує достовірної оцінки активів. Активного ринку в повному його розумінні (активи, що продаються є однорідними; в будь-який час можна знайти продавців і покупців, бажаючих здійснити операцію; доступність цін для широкого кола громадськості) для біологічних активів не існує, то і скористатися ним не можливо. Таким чином, використання справедливої вартості для оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції сприяє поширенню суб'єктивності в обліку, дає можливість необмежено фальсифікувати фінансові результати діяльності підприємства, призводить до втрати державного контролю суб'єктів господарювання [8, с. 75].

Українським сільськогосподарським виробникам притаманний багатогалузевий напрямок роботи. В своїй діяльності вони поєднують декілька галузей виробництва, які взаємопов'язані між собою у виробничому процесі. Тому оцінка продукції рослинництва в момент первісного визнання, зокрема багатьох видів кормів, обумовлюють значні зміни витрат на виробництво продукції тваринництва.

Заслужують на увагу особливості відображення в обліку окремих операцій, пов'язаних з оцінкою продукції тваринництва при первісному визнанні. При цьому спостерігаються дуже серйозні складності, пов'язані із значними коливаннями цін на окремі види продукції та значною кількістю переробних підприємств [20, с. 56-57].

Слушною є думка щодо необхідності розробки окремого стандарту, присвяченого розкриттю сутності концепції оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку. Недосконалість сучасних методик оцінки біологічних активів призводить до проблем у сфері формування достовірної інформації: про витрати в сільськогосподарських підприємствах; у фінансовій звітності; під час визнання витрат та доходів (можливо необхідно у фінансовій звітності зазначати вартість активів як за справедливою вартістю, так і за первісною. У такому випадку, користувачі зможуть самостійно приймати рішення щодо зазначеної вартості активів) [19, с. 60].

Прихильники застосування нових методичних підходів, передбачених П(С)БО 30 «Біологічні активи», основним аргументом вважають необхідність реального відображення активів аграрного виробництва як важливої складової виробничого процесу та капіталу підприємства, інформаційного забезпечення інвестора та підвищення інвестиційної привабливості підприємств. Так, С. Ф. Голов зазначає, що оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства [21, с. 23].

Проте слід врахувати, що в сільському господарстві виробництво має сезонний характер і продукція надходить нерівномірно та періодично, то стає очевидною значна складність облікового процесу, яка позначиться на роботі облікового персоналу. Застосування справедливої вартості в оцінці біологічних активів і сільськогосподарської продукції вносить зміни в організацію обліку доходів і витрат та визначення фінансових результатів. Тепер при первісному визнанні (при оприбуткуванні) продукції, оціненої за справедливою вартістю, необхідно обліковувати різницю між справедливою вартістю сільськогосподарської продукції та витратами на виробництво. Якщо справедлива вартість перевищує витрати, різницю необхідно відобразити як інший операційний дохід, а якщо витрати від виробництва перевищують справедливу вартість – як інші операційні витрати.

Отже, у сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати уже під час отримання продукції, а не після її реалізації з наступним уточненням на кожен дату балансу та на дату реалізації. У цьому випадку необхідно організувати облік доходів і витрат окремо від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.

Для створення уніфікованого методико-інформаційного забезпечення роботи бухгалтерських та аналітичних служб на різних рівнях управління необхідно розробити дієву галузеву облікову політику, підготувати та запровадити методичку моніторингу та формування по системі Міністерства аграрної політики і продовольства єдиної інформаційної бази «справедливих цін» на сільськогосподарську продукцію та біологічні активи, потребують розробки типових методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг за галузями агропромислового виробництва з урахуванням нових нормативних документів і уточненням діючих. Доцільним є також розроблення програмного забезпечення для обліку і формування звітності на підприємствах, підготовка альбомів первинних документів і бухгалтерських реєстрів та інструкції по їх складанню. При цьому необхідно запропонувати також методичні рекомендації з організації обліку за спрощеною формою без застосування подвійного запису для малих підприємств.

Здійснення накреслених заходів дозволить значно підвищити якість бухгалтерської інформації та рівень управління сільським господарством України.

Висновки з проведеного дослідження. На основі проведеного дослідження визначено, що подальше удосконалення господарського механізму, реформування економічних відносин в аграрному секторі України сприяють внесенню змін в законодавчі акти і нормативні документи стосовно організації бухгалтерського обліку біологічних активів. Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльністю на валютних фондових і інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам.

Виробнича (технологічна) специфіка аграрного виробництва зумовлює функціонування різних типів суб'єктів господарювання у галузі та впливає на організацію та методичку бухгалтерського обліку біологічних активів. Організаційно-технологічні особливості біологічних трансформацій, а згодом і економічні метаморфози у рослинництві і тваринництві (довгострокові і поточні біологічні активи) згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» є базисом побудови бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Це сприятиме формуванню раціональної системи бухгалтерського обліку підприємства і підвищенню прибутковості суб'єкта господарювання.

Література

1. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
2. Жук В. М. Теоретико-методологічні засади обліку та контролю підтримки сільського розвитку. *Збірник наукових праць. Економічні науки, серія «Облік і фінанси»*. Випуск 8 (29). Луцьк, 2011. С. 142-151.
3. Канцуров О. О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 11. С. 91-95.
4. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. С. 32–37.
5. Михальська В. В. Сутність біологічних активів садівництва. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 3(23). С. 128-134.
6. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік біологічних активів. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 9-10. С. 128-134.
7. Сук Л. К. Облік поточних біологічних активів. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер. : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес*. 2013. Вип. 181(3). С. 242-247. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnauecon_2013_181%283%29__48 (дата звернення: 1.10.2018 р.).
8. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси*. 2014. № 2 (64). С. 71-78.
9. Циган Р. М., Костюк О. С., Тимченко Є. А. Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково – аналітичної роботи підприємства. *Ефективна економіка*. 2012. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2012_1_15. (дата звернення: 1.10.2018 р.).
10. Циган Р. М., Чубка О. Ю. Обґрунтування класифікаційних ознак біологічних активів для підвищення ефективності їх обліку. *Облік і фінанси*. 2013. № 2 (60). С.43-47.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <http://portal.rada.gov.ua/> (дата звернення: 1.10.2018 р.).
12. Міжнародний стандарт фінансової звітності № 41 «Сільське господарство». URL: <http://pro4ot.info>. (дата звернення: 1.10.2018 р.).
13. Пиріжок С. Є. Поняття «Біологічні активи»: порівняння П(с)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство». URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/62819/58855>. (дата звернення: 1.10.2018 р.).
14. Семейон В. С. Бухгалтерський облік активів підприємств різних країн: порівняльний аспект. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2009. № 4 (50). С. 149-154.
15. Белова І. М. Побудова управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління. *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2015. № 3. С. 184-191.
16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1582-17>. (дата звернення: 1.10.2018 р.).
17. IFRS 13 «Справедлива вартість». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068. (дата звернення: 1.10.2018 р.).
18. Андрушко Р. П., Мирончук З. П., Лиса О. В. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(3). С. 21-29. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%283%29__5. (дата звернення: 1.10.2018 р.).
19. Глушко О. В. Методичні основи оцінки довгострокових біологічних активів: теорія та практика оцінки. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2013. Вип. 181, ч. 3. С. 56-61.
20. Ратушна О. П. Суперечливі питання використання П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарськими підприємствами. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11–12. С. 55-58.
21. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії. *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи*: Тези доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. Київ: «Юр-Агро-Веста», 2006. С. 21–23.

References

1. Zhuk, V.M. (2009), *Kontseptsiia rozvytku bukhgalterskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky* [Concept of development of accounting in the agrarian sector of economy], NNTs IAE, Kyiv, 648 p.
2. Zhuk, V.M. (2011), "Theoretical and methodological principles of accounting and control of rural development support", *Zbirnyk naukovykh prats. Ekonomichni nauky*, Iss. 8 (29), pp. 142-151.
3. Kantsurov, O.O. (2006), "Accounting for agricultural activity in accordance with P (C) BO 30 "Biological Assets", *Oblik i finansy APK*, no. 11, pp. 91-95.

4. Kuzmovych, P.M. (2010), "The concept of biological assets and their classification", *Oblik i finansy APK*, no. 4, pp. 32–37.
5. Mykhalska, V.V. (2013), "The essence of biological gardening assets", *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnogo ahrotekhnolohichnoho universytetu*, no. 3(23), pp. 128-134.
6. Suk, L.K. and Suk, P.L. (2006), "Accounting for biological assets", *Oblik i finansy APK*, no. 9-10, pp. 128-134.
7. Suk, L.K. (2013), "Accounting for current biological assets", *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy*, iss. 181 (3). available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_econ_2013_181%283%29__48 (access date October 01, 2018).
8. Suk, L.K. and Suk, P.L. (2014), "Accounting for current biological assets and agricultural products", *Oblik i finansy*, no. 2 (64), pp. 71-78.
9. Tsyhan, R.M., Kostiuk, O.S., and Tymchenko, Ye.A. (2012), "Improvement of classification of biological assets in order to increase the efficiency of accounting and analytical work of the enterprise", *Efektivna ekonomika*, no. 1, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2012_1_15. (access date October 01, 2018).
10. Tsyhan, R.M. & Chubka, O.Yu. (2013), "Justification of Classification Characteristics of Biological Assets for Increasing the Efficiency of their Accounting", *Oblik i finansy*, no. 2 (60), pp. 43-47.
11. Ministry of Finance of Ukraine (2005), Order of Ministry of Finance of Ukraine "Provision (Standard) 30 "Biological assets", available at: <http://portal.rada.gov.ua/> (access date October 01, 2018).
12. International Accounting Standard 41 "Agriculture", available at: <http://pro-u4ot.info>. (access date October 01, 2018).
13. Pyrizhok, S.Ye. "The notion of "Biological Assets": provision (Standard) 30 "Biological assets and IFRS 41 "Agriculture", available at: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/62819/58855>. (access date October 01, 2018).
14. Semion, V.S. (2009), "Accounting of assets of enterprises of different countries: a comparative aspect", *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu*, no. 4 (50), pp. 149-154.
15. Belova, I.M. (2015), "Construction of management accounting in crop production in the light of the requirements of IFRS, "Provision (Standard) 30 "Biological assets" and sectoral management", *BIZNESINFORM*, no. 3, pp.184-191.
16. Ministry of Finance of Ukraine (2005), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Methodological recommendations on the accounting of biological assets" from 29.12.2006, no. 1315, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1582-17>. (access date October 01, 2018).
17. International Financial Reporting Standard 13 "Fair value", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068. (access date October 01, 2018).
18. Andrushko, R.P., Myronchuk, Z.P. and Lysa, O.V. (2013), "Features of accounting and control of current biological assets of animal husbandry", *Oblik i finansy*, Iss. 10(3), available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%283%29__5. (access date October 01, 2018).
19. Hlushko, O.V. (2013), "Methodical bases of estimation of long-term biological assets: theory and practice of estimation", *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy*, Iss. 181, vol. 3, pp. 56-61.
20. Ratushna, O.P. (2007), "Controversial Issues of Use of Provision (Standard) 30 "Biological assets" by Agricultural Enterprises", *Oblik i finansy APK*, no. 11-12, pp. 55-58.
21. Holov, S.F. (2006), "Accounting for agricultural assets at fair value: against the current", *Reformuvannia obliku, zvitnosti ta audytu v systemi APK Ukrainy: stan ta perspektyvy. Tezy dopovidei Mizhnarodnoi nauково-praktychnoi konferentsii* [Reforming accounting, reporting and auditing in the AIC system of Ukraine: state and prospects. Conference proceedings of the International conference], (Kyiv, 19-20 October, 2006), Yur-Agro-Vesta, pp. 21-23.

Стаття надійшла до редакції 18.10.2018 р.

Рецензент: д.е.н., професор Тернопільського національного економічного університету П.Р. Пуцентайло