

Євгенія Василівна КАЛЮГА

доктор економічних наук, професор кафедри обліку, аналізу та аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України
E-mail: OiA616@ukr.net

ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Калюга, Є. В. Облік біологічних активів у державному секторі [Текст] / Євгенія Василівна Калюга // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 18. – № 2. – С.16-22. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Проаналізовано відповідність між національною і міжнародною системами бухгалтерського обліку в державному секторі; обґрунтовано необхідність розробки НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» на підставі МСФЗ 27 «Біологічні активи»; запропоновано його структуру та зміст.

Вступ. Застосування національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, які побудовані на підставі міжнародних, сприятиме об'єктивному та достовірному відображенню інформації. Розробка стандарту 136 «Біологічні активи» для державного сектору (науково-дослідних сільськогосподарських установ), сприятиме встановленню єдиного порядку обліку і розкриттю інформації стосовно сільськогосподарської діяльності та біологічних активів щодо питань протягом періоду зростання, виробництва і розмноження, порядку первісної оцінки сільськогосподарської продукції на час її збору.

Мета. Визначити проблемні питання щодо нормативно-правового забезпечення розроблених стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, обґрунтувати необхідність підготовки НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» та запропонувати його зміст.

Методологія. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Зокрема, використано методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний при проведенні аналізу нормативно-правового забезпечення розроблених національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі на підставі міжнародних як у державному, так і в комерційному секторах. Методи узагальнення, порівняння, аналізу та синтезу застосовано при визначенні структури та змісту НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи».

Результати. Проведені дослідження свідчать про часткову відповідність української системи обліку та звітності в державному секторі міжнародній. Зокрема, не використовуються такі принципи, як: пріоритет економічного змісту операцій над їх юридичною формою; поняття майбутніх економічних вигод і корисності потенціалу; по-різному здійснюється класифікація активів і зобов'язань, доходів і витрат; застосовуються різні методи обліку; не виділені в окрему категорію такі об'єкти активів, як інвестиційна нерухомість і активи спадщини, резерви, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи, не враховується і не відображається у звітності знецінення активів; не здійснюється оцінка об'єктів за справедливою вартістю; оцінку зобов'язань за справедливою вартістю не передбачено. Загалом стандарти обліку і звітності в державному секторі відповідають МСФЗДС за складом і структурою та будуть вдосконалюватися в процесі їх упровадження. Оскільки серед затверджених стандартів відсутнє НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи», то запропоновано в його складі передбачити 7 розділів: «загальні положення» (визначення сфери дії); «визнання і оцінка» (умови, коли біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом); «неможливість надійної оцінки справедливої вартості» (залежно від умов отримання біологічного активу); «доходи та витрати сільськогосподарської діяльності» (сутність визнання доходів, витрат та їх склад); «результат сільськогосподарської діяльності» (склад профіциту або дефіциту за період, у якому вони виникають); «розкриття інформації» (визначення основних складових, які розкриваються у фінансовій звітності); «перехідні положення» (послідовність застосування облікової політики).

Ключові слова: система бухгалтерського обліку; нормативно-правове забезпечення; міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку; біологічні активи; визнання біологічних активів; оцінка біологічних активів; доходи і витрати сільськогосподарської діяльності.

Yevgenia Vasylivna KALYUGA

Doctor of Economics, Professor,
Department of Accounting, Analysis and Audit,
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine
E-mail: OiA616@ukr.net

ACCOUNTING OF BIOLOGICAL ASSETS IN THE PUBLIC SECTOR

Abstract

It has been analyzed the correspondence between national and international accounting systems in the public sector. It has been grounded the necessity of development of IPSAS 136 "Biological assets" under IAS 27 "Biological Assets". Its structure and content are considered.

Introduction. *The use of national accounting standards in the public sector, which are built on the basis of international facilitate objective and reliable information display is considered. Development of Standard 136 "Biological assets" for the public sector (agricultural research institutions) will help to establish a single order of accounting and disclosure regarding agricultural activities and biological assets on the issues during the period of growth, production and reproduction, harvesting.*

Purpose of the study is to identify the problematic issues of regulatory support of the development of accounting standards in the public sector; to justify the need to prepare IPSAS 136 "Biological assets" and offer its content.

Methodology. *The methodological basis of the study can become general scientific and special methods of learning. In particular, the methods that have been used are the method of causation and abstract logic. They have been used while analyzing regulatory support of developed national accounting standards in the public sector on the basis of international ones in both the public and the commercial sectors. Methods of synthesis, comparison, analysis and synthesis have been applied for the determination of the structure and contents IPSAS 136 "Biological assets".*

Results. *The conducted studies indicate partial compliance of Ukrainian standards of accounting and reporting in the public sector with international ones. In particular, the following principles are not used: the priority of economic substance of transactions on their legal form; the concept of future economic benefits and potential usefulness; the classification of assets and liabilities, income and expenses is done in a different way; it has not been identified as a separate category of objects such assets as investment property and assets heritage, provisions, contingent liabilities and contingent assets; it has not been carried out the evaluation of objects according to fair value; estimation of liabilities at fair value is not available. In general standards of accounting and reporting in the public sector meet IFRS requirements at composition and structure and will be improved in the process of their implementation. As among the approved standard there is no IPSAS 136 "Biological assets" then it has been proposed to provide 7 chapters in its structure: provide "general provisions" (determination of scope of the activity); "recognition and measurement" (conditions when biological asset and / or agricultural products are recognized as asset); "inability to estimate reliably the fair value" (depending on the conditions for obtaining a biological asset); "income and expense of agricultural activities" (the essence of the recognition of revenue, costs and their composition); "result of agricultural activities" (structure of surplus or deficit for the period in which they arise); "information disclosure" (identification of key components that are disclosed in the financial statements); "transitional provisions" (consistency of accounting policies).*

Keywords: *accounting; regulatory support; international and national accounting standards; biological assets; recognition of biological assets; evaluation of biological assets; income and expenses agricultural activities.*

JEL classification: M400

Вступ

Виробництво сільськогосподарської продукції в Україні посідає одне з основних місць, якій належить: пріоритетне значення в забезпеченні продовольчої безпеки країни; слугує сировиною для виготовлення промислових товарів; належить до важливих джерел створення кормових ресурсів тваринництва; має визначальну роль у формуванні експортних поставок продовольчих товарів держави. Державна політика в аграрному секторі спрямована на підтримку сільського господарства як у комерційному, так і в державному секторах економіки. Перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку сприяв об'єктивному та достовірному відображенню інформації в бухгалтерському обліку. Впровадження з 01.01.2007 року Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (надалі – П(С)БО 30 «Біологічні активи»), сприяло суттєвим змінам в обліку, але ці зміни стосувалися лише комерційного сектору. Для державного сектору (науково-дослідних сільськогосподарських установ) підходи щодо обліку біологічних активів не розроблено у зв'язку з відсутністю відповідного стандарту.

Проведені дослідження свідчать, що теоретичні та методологічні положення бухгалтерського обліку відображені в працях вітчизняних та зарубіжних вчених: Бакаєва АС, Безруких П. С., Дем'яненко М. Я., Жука В. М., Кірейцева Г. Г., Коцупатрого М. М., Лінника В. Г., Масаковського В. Б., Палія В. Ф., Саблука П. Т., Савчука В. К., Соколова Я. В., Сука Л. К., Ткача В. І., Шеремета А. Д. та ін. Незважаючи на значний внесок перелічених науковців у розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, питання обліку та оцінки біологічних активів потребують подальшого опрацювання. Недостатня теоретична і методична розробленість проблем обліку біологічних активів та проведення їх оцінки за справедливою вартістю визначили подальші наукові дослідження.

Мета та завдання статті

Дослідити проблемні питання щодо нормативно-правового забезпечення розроблених національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, обґрунтувати необхідність розробки НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» та запропонувати його зміст. Вирішенню поставленої мети сприятиме визначення міжнародного досвіду обліку в державному секторі та технологічних особливостей біологічних активів.

Виклад основного матеріалу дослідження

На сьогодні в Україні продовжується реалізація реформи в державному секторі, зміст якої спрямований на підвищення ефективності та результативності витрачання коштів бюджетів усіх рівнів. Одним з напрямків реформи є розробка стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі на підставі Міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору [7] (надалі – МСФЗДС).

Суб'єктами обліку в державному секторі є Міністерство фінансів України, яке забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку.

МСФЗДС (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) підготовлені Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору (International Public Sector Accounting Standards Board, раніше – Комітет з громадського сектору) Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFAC).

Проведені дослідження свідчать про розбіжності, що існують між вимогами МСФЗДС і чинними документами системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі України. У результаті проведеного аналізу було встановлено часткову відповідність української системи вимог обліку та звітності в державному секторі та МСФЗДС. Найбільш суттєві відмінності стосуються принципів і підходів до ведення обліку. Зокрема, низка концепцій, які покладено в основу для МСФЗДС, в Україні не використовуються. До них належать: пріоритет економічного змісту операцій над їх юридичною формою, поняття майбутніх економічних вигод і корисності потенціалу. Відмінності у вимогах до ведення обліку та підготовки звітності пов'язані з різною класифікацією активів і зобов'язань, доходів і витрат, а також відсутністю вимог і практики застосування деяких методів обліку, прийнятих у МСФЗДС.

Так не винесено в окрему категорію такі об'єкти активів, як інвестиційна нерухомість і активи спадщини, резерви, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи, не враховується і не відображається у звітності знецінення активів. Оцінка об'єктів обліку за справедливою вартістю, характерна для МСФЗДС [6; 9; 14], практично не застосовується в українському державному секторі. Оцінка за поточною ринковою вартістю передбачена лише для активів, які отримуються за договорами дарування від юридичних та фізичних осіб комерційного сектору. Оцінка зобов'язань за справедливою вартістю не передбачена.

У переважній більшості випадків у суб'єктів державного сектору відсутня можливість вибору способів і методів обліку, використання професійного судження при оцінці активів і зобов'язань, доходів і витрат, внесення додаткових статей у встановлені форми звітності та вилучення для них несуттєвих.

Проведені дослідження свідчать, що національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі розроблялися відповідно до цільової узгодженості МСФЗДС в частині принципів обліку, переліку звітних форм, а також застосування правил обліку і звітності. Цей підхід дозволив побудувати систему обліку та звітності державного сектору управління відповідно до змісту МСФЗДС, найбільш збалансовано і раціонально з точки зору витрат і вигід реформи та буде реалізований, починаючи з 2015 р.

Стандарти обліку і звітності в державному секторі в Україні розроблялися як відокремлений пакет документів, аналогічний пакету П(С)БО [10] в комерційному секторі. Пакет, до складу якого входять розроблені українські стандарти обліку та звітності, загалом відповідає МСФЗДС за складом і структурою, застосування яких є актуальним і принесе істотні вигоди та переваги користувачам звітності. У деяких випадках здійснено об'єднання МСФЗДС в один стандарт; усунуто окремі стандарти,

застосування яких нині не є актуальним, або відкладено їх прийняття на останні етапи реформи бухгалтерського обліку в секторі державного управління. Це дозволило спростити систему стандартів за рахунок зменшення їх кількості.

На сьогодні в системі нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку державного сектору відсутнє національне положення (стандарт), який регламентував би облік операцій з біологічними активами. Водночас у комерційному секторі на підставі МСФЗ 41 «Сільське господарство» затверджено П(С)БО 30 «Біологічні активи» [10], зміст якого визначає порядок обліку та відображення інформації у фінансовій звітності, пов'язаній з сільськогосподарською діяльністю. У МСФЗ 41 «Сільське господарство» [8] синтезовано особливості сільського господарства, які підлягають відображенню в бухгалтерському обліку. Дія стандарту поширюється і на сільськогосподарську продукцію, яка заготовлюється з біологічних активів тільки до збору врожаю. Звідси виникає необхідність використання відповідно до МСФЗ 41 «Сільське господарство» моделі обліку та оцінки біологічних активів за справедливою вартістю.

Зазначена модель обліку та оцінки дозволяє відображати наслідки біотрансформації в бухгалтерській (фінансовій) звітності, які виражаються у зміні справедливої вартості біологічних активів. Оцінка біологічних активів у бухгалтерській (фінансовій) звітності за справедливою вартістю дасть можливість реально оцінити фінансовий стан та платоспроможність сільськогосподарських суб'єктів господарювання. Водночас створюються умови для більш обґрунтованого аналізу ресурсного потенціалу та ефективного управління фінансово-господарською діяльністю сільськогосподарських підприємств у тимчасовому і просторовому аспектах. Сільськогосподарська діяльність охоплює широкий спектр діяльності: наприклад, сільське господарство, лісове господарство, щорічний або неперервний збір врожаю, вирощування фруктових садів і плантацій, квітництва й аквакультури (разом із рибництвом). У цьому різні заходи мають деякі спільні риси:

- можливості для змін – живі тварини і рослини можуть бути біологічно перетвореними;
- управління змінами полегшує біологічні перетворення шляхом підвищення або принаймні стабілізації умов, необхідних для проведення процесу (наприклад, живильного рівня, вологості, температури, родючості і світла), що відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності, такої, як збирання врожаю;
- оцінка змін: зміни якості (генетичні, щільності, жиру, вмісту білка і міцності волокон) або кількості (наприклад, насіння, ваги, кубічних метрів, довжини і діаметру волокон), які призвели до біологічних змін, вимірюються і контролюються.

Біологічна трансформація веде до результатів: зміни активів за рахунок зростання (збільшення кількості або якості тварин та рослин), деградації (зниження кількості, або погіршення стану тварин або рослин) або відновлення (створення додатково тварини або рослини) сільськогосподарського виробництва.

У складі біологічних активів виділяються споживані біологічні активи – це активи, які збираються у вигляді сільськогосподарської продукції або продаються у вигляді біологічних активів. Прикладами споживаних біологічних активів [1; 3; 4] є матеріальні оброблені засоби: тварини на відгодівлі, худоба, призначена для продажу, продукція зернових культур та ін. Плодоносні біологічні активи – усі інші біологічні активи, які не є споживаними: наприклад, велика рогата худоба молочного напрямку, багаторічні насадження (сади, виноградники тощо). Біологічні активи можна поділити на зрілі і незрілі. Зрілі біологічні активи, на відміну від незрілих, – це активи, які набули ознак, зокрема: приступили до збору продукції або можуть забезпечити її збір на регулярній основі.

Для ефективного розвитку аграрного сектора економіки України необхідно мати адекватну ринковим відносинам систему подання облікової інформації, що дозволяє з максимальною віддачею використовувати всі наявні ресурси сільськогосподарського підприємства. У сучасних умовах розвиток системи бухгалтерського обліку, спрямований на зближення вимог національних і міжнародних стандартів, сприяє більшій самостійності в питаннях вибору варіантів і методів ведення обліку. Сільськогосподарську діяльність доцільно розглядати як управління підприємством біологічного перетворення живих тварин або рослин (біологічних активів) з метою продажу, отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів. Серед інших положень розглядається порядок обліку біологічних активів у період росту, розпаду, виробництва та відновлення первісної вартості сільськогосподарської продукції на момент збору врожаю. Достовірність оцінки вимагає застосування справедливої вартості за вирахуванням очікуваних витрат з продажу на момент визнання біологічних активів до наступного врожаю, за винятком випадків, коли справедливую вартість не можна достовірно оцінити при первісному визнанні. Водночас не розглядається переробка сільськогосподарської продукції після збору врожаю (наприклад, як обробка винограду у вино, вовни – в пряжу і таке ін.).

Необхідно зазначити, що в Україні принципи обліку та оцінки тварин і рослин [2; 5], що належать до складу біологічних активів, мають суттєві відмінності порівняно з міжнародною обліковою практикою, що виражається, зокрема, у відсутності у вітчизняному обліку державного сектору власне поняття «біологічні активи», їх науково-обґрунтованої класифікації, відокремленого відображення на рахунках бухгалтерського обліку, в бухгалтерській (фінансовій) звітності, оцінки за ринково-орієнтованою справедливою вартістю, що отримала поширення в зарубіжній практиці. У бухгалтерському обліку формується інформація про об'єкти, що відносяться до біологічних активів, яка не відповідає всім вимогам, які висуваються до цієї інформації з боку зацікавлених користувачів бухгалтерської (фінансової) звітності. Все це зумовило необхідність внесення змін до системи бухгалтерського обліку і формування бухгалтерської (фінансової) звітності, а також доопрацювання в частині нормативно-правового регулювання біологічних активів. Таким чином, питання переходу на міжнародні принципи обліку та оцінки біологічних активів, як і раніше, залишається відкритим, оскільки відсутній відповідний стандарт.

Усуненню цієї перешкоди сприятиме запропонований проект стандарту НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» (надалі – Стандарт), зміст якого запропоновано на підставі МСФЗДС 27 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» із урахуванням окремих положень НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», НП(С)БОДС 123 «Запаси», НП(С)БОДС 124 «Доходи», НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів», НП(С)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість», НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Цей проект містить 7 розділів: «Загальні положення», «Визнання і оцінка», «Неможливість надійної оцінки справедливої вартості», «Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності», «Результат сільськогосподарської діяльності», «Розкриття інформації», «Перехідні положення».

У першому розділі «Загальні положення» визначено сферу дії цього стандарту, напрями методичних засад формування інформації стосовно біологічних активів та метод їх визнання. Встановлено, що дія Стандарту не поширюється на сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання; продукти переробки сільськогосподарської продукції; біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю; визнання і оцінку витрат, які відображено в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі. Цей Стандарт застосовується до сільськогосподарської продукції, тобто продукції, отриманої від біологічних активів, тільки в момент її збору (отримання). Також у першому розділі «Загальні положення» визначено основні терміни, які використовуються у Стандарті.

У другому розділі «Визнання і оцінка» відображено умови, коли біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом. Встановлено, що об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група, придбання (одержання) яких у балансі визначаються за первісною (справедливою) вартістю. Детального розкриття в другому розділі стандарту набули: процес визначення справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції за цінами активного ринку; умови визнання справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції за відсутності активного ринку; питання первісної вартості безоплатно отриманих біологічних активів; умови визнання довгострокових біологічних активів.

У третьому розділі «Неможливість надійної оцінки справедливої вартості» розкрито підходи щодо оцінки біологічного активу за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення; оцінки сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

У четвертому розділі «Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності» розкрито сутність визнання доходів та витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів.

У п'ятому розділі «Результат сільськогосподарської діяльності» охарактеризовано склад профіциту або дефіциту за період, у якому вони виникають, від реалізації запасів (сільськогосподарської продукції та біологічних активів); збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів; їх дооцінку та уцінку.

Шостий розділ «Розкриття інформації» містить загальні положення, які визначають основні складові, які повинні розкриватися у фінансовій звітності. Кількісна інформація може супроводжуватися пояснювальними описами, а саме: характером діяльності, пов'язаним з кожною групою біологічних активів; нефінансовими параметрами або прогнозними показниками в натуральному виразі стосовно кожної групи біологічних активів на кінець періоду та обсягу виробленої сільськогосподарської продукції протягом періоду і таке ін.

У «Перехідних положеннях» зазначено, що, якщо спочатку визначаються біологічні активи або сільськогосподарська продукція за вживаним уперше методом нарахування, то вона зобов'язана відзвітувати про вплив первісного визнання цих активів, яке відображається як коригування

початкового сальдо профіциту (дефіциту) за період, у якому НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» був уперше прийнятий.

Отже, запропонований Проект НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» встановлює порядок обліку і розкриття інформації стосовно сільськогосподарської діяльності та біологічних активів щодо питань, які не розглянуті в інших стандартах протягом періоду зростання, виробництва, розмноження, і порядок первісної оцінки сільськогосподарської продукції на час збору. Стандарт вимагає оцінки за справедливою вартістю за вирахування витрат на продаж з моменту первісного визнання біологічних активів до моменту збору продукції, крім випадків, коли справедливу вартість не можна достовірно оцінити при первісному визнанні.

Висновки та перспективи подальших розробок

Результати проведеного дослідження свідчать про те, що розроблені національні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора не повною мірою відповідають міжнародним принципам та підходам: пріоритету економічного змісту операцій над їх юридичною формою; поняттю майбутніх економічних вигод і корисності потенціалу; підготовці звітності, пов'язаній з різною класифікацією активів і зобов'язань, доходів і витрат; а також відсутністю вимог і практики застосування деяких методів обліку, прийнятих у МСФЗД. У зв'язку з переліченими проблемами потребують подальшого удосконалення національні стандарти бухгалтерського обліку. Крім того, відсутність НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» в державному секторі не дозволяє на сьогодні вести бухгалтерський облік відповідно до міжнародної практики. Вважаємо, що розгляд його на відповідних державних рівнях надасть можливість усунути зазначену проблему.

Список літератури

1. Агошкова, Н. Н. Удосконалення обліку необоротних біологічних активів відповідно до МСФЗ [Електронний ресурс] / Н. Н. Агошкова // Молодий учений. – 2008. – № 1. – Режим доступу: <http://www.diplomilrist.ru/science% E2% 80% A6useful-articles% E2% 80% A6with>.
2. Белов, Н. Г. Бухгалтерський облік у сільському господарстві / Н. Г. Белов, Л. І. Хоружий. – М. : Ексмо, 2011.
3. Вивчаємо МСФЗ: біологічні активи в П(С)БО 30 [Електронний ресурс] // Дебет Кредит. – 2006. – № 47. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/lcidl2828.html>.
4. Габбасов, В. Х. Організація бухгалтерського обліку біологічних активів відповідно до міжнародних стандартів / В. Х. Габбасов // Вісник ОДУ. – Вересень. – 2008. – № 10 (92).
5. Дятлова, А. Ф. Проблеми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі на основі МСФЗ / А. Ф. Дятлова // Міжнародний бухгалтерський облік. – 2010. – № 4. – (136).
6. Кокорев, Н. А. Оцінка біологічних активів / Н. А. Кокорев // Бухгалтерський облік у сільському господарстві. – 2008. – № 8. – С. 71.
7. Міжнародні стандарти обліку в державному секторі (IPSAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/>.
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aisb.org>.
9. Музиковський, Є. А. Оцінка за справедливою вартістю [Електронний ресурс] / Є. А. Музиковський, М. Н. Чинченко // Аудиторські відомості. – 2006. – № 12. – Режим доступу: довідково-правова система «КонсультантПлюс».
10. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.
11. Облік біологічних активів у сільському господарстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.balance.ua/news/detail/13787/>.
12. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.
13. Проняєва, Л. І. Проблеми обліку активів, за справедливою вартістю [Електронний ресурс] / Л. І. Проняєва // Міжнародний-бухгалтерський облік. – 2010. – № 4.
14. Хоружий, Л. І. Модель оцінки справедливої вартості біологічних активів і результатів їх біотрансформації / Л. І. Хоружий // Бухгалтерський облік у сільському господарстві. – 2011. – № 8. – С. 6-10.

References

1. Ahoshkova, N. N. (2008). *Improving accounting irreversible biological assets under IAS electronic resource. The young scientist, 1*. Retrieved from: [http://www.diplomilirist.ru/science% E2% 80% A6useful-articles% E2% 80% A6with](http://www.diplomilirist.ru/science%E2%80%A6useful-articles%E2%80%A6with).
2. Belov, N. G. & Horuzhy, L. I. (2011). *Accounting in agriculture*. Moskow: Penguin Books.
3. Vyvchaiemo MSFZ: biolohichni aktyvy v P(S)BO 30. (2006). *Debit Credit, 47*. Retrieved from: <http://www.dtkk.com.ua/show/lcidl2828.html>.
4. Gabbasov, V. H. *Organization of accounting biological assets in accordance with international standards*. (2008). *Herald OSU, 10(92)*.
5. Dyatlova, A. F. (2010). *Problems of accounting in the agricultural sector on the basis of IFRS*. *International Accounting, 4(136)*.
6. Kokorev, N. A. (2008). *Otsinka biolohichnykh aktyviv. Bukhhalterskyi oblik u silskomu hospodarstvi, 8, 71*.
7. *International standards of accounting in the public sector (IPSAS)*. (n.d.). Retrieved from: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/>
8. *International Accounting Standards 2000*. (n.d.). Kyiv: Federation of Professional Accountants and Auditors. Retrieved from: <http://www.aib.org>
9. Myzykovskyy, E. A. & Chinchenko, M. N. (2006). *Otsinka za spravedyvoiu vartistiu. Audytorski vidomosti, 12*.
10. *Natsionalni polozhennia (standarty) bukhalterskoho obliku*.
11. *Accounting for biological assets in agriculture*. Retrieved from: <http://www.balance.ua/news/detail/13787/>.
12. *On approval of national regulations (standards) of accounting in the public sector: approved. by the Ministry of Finance of Ukraine 24.12.2010. № 1629*. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.
13. Pronyayeva L. I. P. (2010). *Problems of assets at fair value*. *International accounting, 4*.
14. Horuzhy L. I. (2011). *Model estimating the fair value of assets and biological results of biotransformation*. *Accounting Agriculture, 8, 6-10*.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2014 р.