

Є.В. КАЛЮГА*

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

Ю.Л. ШЕНДЕРІВСЬКА**

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

Оцінка біологічних активів як елемент методу бухгалтерського обліку

В умовах наближення вітчизняного бухгалтерського обліку до міжнародних і європейський стандартів оцінка біологічних активів потребує особливої уваги з огляду на існування різних підходів до її проведення. Метою статті є аналіз організаційно-методичних засад оцінки біологічних активів за справедливою і первісною вартістю, викладених в міжнародних стандартах та нормативно-правових документах пострадянських і європейських країн, визначення проблемних аспектів їх застосування. Проведено порівняння норм міжнародних стандартів в корпоративному і державному секторах щодо методів оцінки біологічних активів. Проаналізовано організаційно-методичні засади оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції в пострадянських країнах. Розкрито проблемні аспекти здійснення оцінки біологічних активів за справедливою вартістю в окремих європейських країнах. Виявлено, що стан розвитку національної економіки, облікові традиції, рівень розробленість нормативного забезпечення в сукупності призводять до певних труднощів застосування оцінки біологічних активів за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку.

Ключові слова: біологічні активи, сільськогосподарська продукція, оцінка в бухгалтерському обліку, первісне визнання, справедлива вартість.

Е.В. КАЛЮГА

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

Ю.Л. ШЕНДЕРОВСКАЯ

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

Оценка биологических активов как элемент метода бухгалтерского учета

В условиях приближения отечественного бухгалтерского учета к международным и европейским стандартам оценка биологических активов требует особого внимания ввиду существования различных подходов к ее проведению. Целью статьи является анализ организационно-методических основ оценки биологических активов по справедливой и первоначальной стоимости, изложенных в международных стандартах и нормативно-правовых документах постсоветских и европейских стран, определения проблемных аспектов их применения. Проведено сравнение норм международных стандартов в корпоративном и государственном секторах касательно методики оценки биологических активов. Проанализированы организационно-методические основы оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции в постсоветских странах. Раскрыты проблемные аспекты осуществления оценки биологических активов по справедливой стоимости в отдельных европейских странах. Выведено, что состояние развития национальной экономики, учетные традиции, уровень разработанности нормативного обеспечения в совокупности приводят к определенным трудностям применения оценки биологических активов по справедливой стоимости в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: биологические активы, сельскохозяйственная продукция, оценка в бухгалтерском учете, первоначальное признание, справедливая стоимость.

* **Калюга Євгенія Василівна**, завідувач кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України (м. Київ), доктор економічних наук, професор.

** **Шендерівська Юлія Леонідівна**, магістрант Національного університету біоресурсів і природокористування України (м. Київ).

Valuation of Biological Assets as the Element of Accounting Method

Domestic accounting, which approaches the international and European standards, requires particular attention to be taken to measurement of biological assets from the point of view of existence of difference approaches thereto. The purpose of the article is to analyze organizational and methodological framework of measurement of biological assets at fair and initial value as stated in the international standards and regulatory and legal documents of post-soviet and European countries, to determine areas of concern in application thereof. The norms stated in the international standards in corporate and state sectors are compared in relation to the methods of measurement of biological assets. It deals with the analysis of the organizational and methodological framework of measurement of biological assets and agricultural products in post-soviet countries. It discloses the problematic aspects related to measurement of biological assets at fair value in certain European countries. It is found that the state of development of the national economy, accounting tendency, level of development of the regulatory support in the aggregate result in certain difficulties of application of accounting measurement of biological assets at fair value.

Keywords: biological assets, agricultural products, valuation in accounting, initial recognition, fair value.

Постановка проблеми. У процесі підготовки фінансової звітності сільськогосподарського підприємства ключову роль займає оцінка біологічних активів, вартість яких може складати до 40-50 % валюти балансу [3, с. 122], а це основний актив, який генерує його виручку. В умовах наближення вітчизняного бухгалтерського обліку до міжнародних і європейських стандартів оцінка біологічних активів потребує особливої уваги з огляду на існування різних підходів до її проведення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методологічні засади оцінки біологічних активів досліджували Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Л.Г. Ловінська, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огітчук, Є.Ю. Попко, В.К. Савчук, Л.К. Сук, Я.В. Соколов, Л.І. Хоружій та інші.

Зокрема, Є.Ю. Попко окреслює проблеми поширення оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку [11] та здійснює удосконалення документального забезпечення оцінки біологічних активів. Для ліквідації утвореного дефіциту необхідної первинної документації дослідник пропонує використовувати такі розроблені форми як Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу та Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів [13].

На основі аналізу та обґрунтування термінології МСФЗ 41 «Сільське господарство» (справедлива вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції) в рамках російської теорії і практики бухгалтерського обліку Л.І. Хоружій пропонує багатofакторну модель оцінки активів і зобов'язань за справедливою вартістю [16].

На проблематиці методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю» згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» акцентує свою увагу В.М. Жук [4].

Систематизації організаційно-методичних засад оцінки біологічних активів присвячене дослідження К.В. Безверхого та С.І. Ковач [2].

Незважаючи на численні публікації по темі, питання оцінки біологічних активів, особливо в умовах гармонізації вітчизняного бухгалтерського обліку до Директив ЄС та міжнародних стандартів, залишається актуальним об'єктом наукових пошуків.

Метою статті є аналіз організаційно-методичних засад оцінки біологічних активів за справедливою і первісною вартістю, викладених в міжнародних стандартах та нормативно-правових документах пострадянських і європейських країн, визначення проблемних аспектів їх застосування.

Методика дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Зокрема, використано метод причинно-наслідкового зв'язку, абстрактно-логічний та монографічний метод.

Виклад основних результатів. Як відомо, вагомий вплив на формування облікової інформації про біологічні активи мають методи їх оцінки як об'єкта бухгалтерського обліку.

З метою виявлення особливостей оцінки біологічних активів як елемента методу бухгалтерського обліку, проведемо порівняння окремих положень Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в корпоративному і державному секторах (табл. 1).

Як бачимо з табл. 1, щодо оцінки біологічних активів в основі обох стандартів лежить принцип застосування справедливої вартості. Такий підхід, на нашу думку, є цілком виправданим завдяки здатності цього методу оцінки забезпечувати більш реальне і точне відображення інформації про результати діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Оцінка за справедливою вартістю забезпечує

Бухгалтерський облік

реальність і співставлення показників господарської діяльності суб'єктів господарювання, в результаті чого можливо обміняти актив або погасити заборгованість по операціях між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [7].

Основною відмінністю між наведеними стандартами є наявність пункту 17 в МСБОДС 27 «Сільське господарство» (далі –

МСБОДС 27) про необхідні операції. Це пов'язано зі специфікою ведення обліку по вирощуванню сільськогосподарської продукції в установах державного сектора і, відповідно, не може мати місце в корпоративному секторі (звідси відсутність аналогічної норми в МСБО 41 «Сільське господарство» (далі – МСБО 41)).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика міжнародних стандартів в корпоративному і державному секторах щодо методів оцінки біологічних активів

Корпоративний сектор / МСБО 41 «Сільське господарство»	Державний сектор / МСБОДС 27 «Сільське господарство»
п. 9. Справедлива вартість активу визначається, виходячи з його теперішнього місця перебування та стану. (наприклад, худоби на фермі є ціною цієї худоби на відповідному ринку мінус транспортні та інші витрати на доставку худоби на ринок).	п. 14. Справедлива вартість активу заснована на його поточному місцезнаходженні і стані. (наприклад, великої рогатої худоби на фермі – це ціна на відповідному ринку за вирахуванням транспортних та інших витрат на її придбання або на такому ринку, або в такому місці, де він буде поширюватися на безоплатній основі або реалізовуватися за символічну плату).
п. 11. Свідченням контролю може бути юридично оформлене право власності на худобу та наявність товару або інших міток худоби під час її придбання, народження або відлучення. Майбутні вигоди оцінюються шляхом вимірювання суттєвих фізичних ознак.	п. 15. Свідченням контролю може бути юридичне право власності на велику рогату худобу, товар або інших позначень худоби в момент його придбання, народження або відлучення. Майбутня економічна вигода чи можливість корисного використання оцінюється виходячи з величини основних фізичних характеристик.
п. 12. Біологічний актив слід оцінювати при первісному визнанні і в кінці кожного звітної періоду за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, за винятком випадку коли справедливу вартість не можна виміряти достовірно.	п. 16. Біологічний актив повинен оцінюватися при первісному визнанні і на кожен звітну дату за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж, де справедлива вартість не може бути достовірно оцінена
	п. 17. Придбання біологічного активу через необхідну операцію, оцінка здійснюється при первісному визнанні і на кожен звітну дату.
п. 13. Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай з біологічних активів, слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю. Отримана в результаті такого вимірювання оцінка вважається собівартістю.	п. 18. Сільськогосподарська продукція, отримана від біологічних активів, повинна оцінюватися за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж в момент її збору. Така оцінка є первісною вартістю.

Джерело: складено авторами на основі [6, 7].

Слід відмітити, що бухгалтерський облік в колишньому СРСР був орієнтований на обслуговування планової адміністративно-командної системи, яка не враховувала економічну реальність. Тому він виявився малоприматним в умовах ринкової економіки для прийняття управлінських рішень. Відтак з початку 1990-х рр. методологія оцінки

біологічних активів в бухгалтерському обліку в пострадянських країнах (Україна, Білорусь, Литовська республіка, Молдова, Російська федерація, Казахстан) зазнала чималих змін. Засади оцінки біологічних активів в цих країнах коротко розкрито в табл. 2.

Таблиця 2

Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції в пострадянських країнах

Стандарт бухгалтерського обліку / країна	Підходи до оцінки біологічних активів
1	2
П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Україна	Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» або П(С)БО 9 «Запаси». Біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, крім випадків, коли справедливу вартість достовірно визначити неможливо (п. 11 П(С)БО 30).

1	2
МСБО 41 «Сільське господарство» / Республіка Білорусь	Біологічний актив слід оцінювати при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, за винятком коли справедливу вартість не можна виміряти достовірно. Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай з біологічних активів, слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю. Отримана в результаті такого вимірювання оцінка вважається собівартістю на дату, коли починає застосовуватися МСБО 2 «Запаси» або інший належний Стандарт.
НСБО 17 «Біологічні активи» / Литовська Республіка	Всі біологічні активи повинні оцінюватися при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду та вся сільськогосподарська продукція, зібрана з біологічних активів, вимірюється на момент збирання врожаю за одним із методів: – за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж; – за витратами на придбання (виробництво).
НСБО 6 «Особливості обліку на сільськогосподарських підприємствах» / Республіка Молдова	Первісне визнання довгострокових біологічних активів відбувається за первісною вартістю, поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції – за фактичною собівартістю. Після первісного визнання довгострокові біологічні активи оцінюються за їх первісною або переоціненою вартістю зменшеною на суму накопиченого зносу. Поточні біологічні активи і сільськогосподарська продукція оцінюються за найменшою оцінкою з вартості придбання та чистою вартістю реалізації.
ПБУ 06 «Облік біологічних активів і сільськогосподарської продукції» (проект) / Російська Федерація	Довгострокові біологічні активи в обліку відображаються за первісною вартістю. Поточні біологічні активи відображаються в обліку за фактичною собівартістю.
НСФЗ 01 / Республіка Казахстан	Біологічний актив при первісному визнанні вимірюється за собівартістю. Сільськогосподарська продукція, зібрана з біологічних активів, оцінюється за собівартістю, встановленою на момент збору врожаю.

Джерело: складено авторами за даними [1, 8, 9, 10, 11, 12, 14].

Як бачимо з табл. 2, в пострадянських країнах за основу розробки національних стандартів прийнято міжнародні стандарти з урахуванням національних особливостей кожної країни і лише в Республіці Білорусь дозволено пряме застосування МСБО 41. Прийняття такого рішення сприяло реформуванню у сфері бухгалтерського обліку, вихідною базою якого стала Державна програма переходу з 1 січня 2017 року на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

МСБО 41 визначає сільськогосподарську діяльність, як управління біотрансформацією біологічних активів з метою реалізації, отримання сільськогосподарської продукції або виробництва додаткових біологічних активів. Передбачається оцінка біологічних активів за справедливою вартістю. Визначення справедливої вартості біологічних активів базується на цінах активного ринку. Причому, ціна активного ринку – це ринкова ціна, за вирахуванням сформованого рівня збутових витрат (без урахування транспортних витрат) [15]. До збутових витрат відносяться комісійні винагороди брокерам і дилерам, збори регулювальних органів і товарних бірж, а також мита. До збутових витрат не відносяться транспортні та інші витрати з доставки тварин на ринок.

Вітчизняний підхід до оцінки біологічних активів полягає в відображенні їх на дату балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (п. 10 П(С)БО 30 «Біологічні активи»). Виняток із цього правила

становлять лише наступні виключення (п. 11 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [10]):

– якщо справедливу вартість біологічних активів на дату балансу достовірно визначити неможливо, то оцінка здійснюється за первісною вартістю до періоду, в якому можливо таку оцінку здійснити;

– якщо підприємство є платником податку на прибуток, воно визначає самостійно метод оцінки (з метою наближення методики складання податкової та фінансової звітності) [2, с. 229-230].

При визначенні методу оцінки біологічних активів суб'єкти господарювання Литовської Республіки керуються національним стандартом бухгалтерського обліку 17 «Біологічні активи», підготовленим з урахуванням вимог МСБО 41.

НСБО 17 передбачає оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за одним із методів:

а) за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж;

б) за витратами на придбання (виробництво).

При визначенні справедливої вартості біологічного активу необхідно враховувати його місцезнаходження та стан. Наприклад, справедлива вартість тварин, що перебувають на фермі – це їх ринкова ціна, за вирахуванням оціночної, транспортних та інших витрат, необхідних для доставки тварин на ринок.

Простіше визначити справедливу вартість біологічних активів або сільськогосподарської

Бухгалтерський облік

продукції шляхом групування їх за значними ознаками (наприклад, велику рогату худобу – за віком і вагою, продукцію – за якістю). При групуванні суб'єкт господарювання повинен вибирати атрибути на основі тих, що використовуються для ціноутворення на реальному ринку. На підставі такого угруповання можна визначити справедливую вартість груп однорідних біологічних активів [18].

В Республіці Молдова з 1 січня 2001 року діє НСБО 6 «Особливості обліку на сільськогосподарських підприємствах». При первісному визнанні біологічні активи оцінюються за первісною вартістю, визначення якої залежить від способу надходження.

Сільськогосподарську продукцію, зібрану від трансформації біологічних активів, при первісному визнанні оцінюють за нормативною (плановою) собівартістю з доведенням її в кінці поточного звітного року до фактичної собівартості.

Після первісного визнання довгострокові біологічні активи оцінюються відповідно до НСБО 16 «Облік довгострокових матеріальних активів» по одному з наступних методів: первісній вартості за вирахуванням суми накопиченого зносу; переоціненій вартості за вирахуванням суми накопиченого зносу (приймається справедлива ринкова вартість на дату переоцінки).

Поточні біологічні активи і сільськогосподарська продукція оцінюються і відображаються в обліку та фінансових звітах за найменшою оцінкою з вартості придбання й чистою вартістю реалізації [8].

В умовах міжнародної інтеграції у сфері економіки в Росії, в тому числі і в сільськогосподарському виробництві, виникла об'єктивна необхідність приведення існуючої системи бухгалтерського обліку та звітності у відповідність до вимог світової облікової практики. За останні роки в цьому напрямку відбулися великі зміни, в основі яких лежить Програма реформування бухгалтерського обліку відповідно до МСБО, затверджена постановою Уряду Російської Федерації від 6 березня 1998 р. № 283 [11, 12].

Між практикою обліку в сільському господарстві в Російській Федерації і Міжнародними стандартами

фінансової звітності існують принципові відмінності у визнанні, оцінці і розкритті інформації по сільськогосподарській діяльності. Основна відмінність – облік за справедливою вартістю. Для усунення протиріч щодо оцінки біологічних активів необхідно впровадити поняття «справедлива вартість», що не використовувалось раніше в Росії. Це відповідно, потребує додаткового опрацювання для активного практичного використання міжнародної практики [3, 6].

В Республіці Казахстан інтеграційні процеси зумовили появу в бухгалтерському обліку нової облікової категорії – «біологічні активи», в зв'язку з чим виникла необхідність коригування казахстанської облікової практики відповідно до вимог МСБО 41 «Сільське господарство». Впровадження МСБО 41 «Сільське господарство» вимагає розробки первинної документації, уточнень в частині відображення біологічних активів в бухгалтерській (фінансовій) звітності, вдосконалення робочого плану рахунків, облікової політики на сільськогосподарських підприємствах.

До теперішнього часу проведена певна робота щодо адаптації МСБО 41 «Сільське господарство» в практичну діяльність. Розроблено розділи «Облік біологічних активів» в Національних стандартах фінансової звітності (НСФО-1, НСФО-2), підготовлені методичні рекомендації з обліку біологічних активів. Однак частина організаційних та методичних проблем не були вирішені. Зокрема, недостатньо розробленими залишилися питання використання термінологічного апарату МСФЗ 41; оцінки, синтетичного та аналітичного обліку біологічних активів; розкриття інформації про сільськогосподарську діяльність у фінансовій звітності [1].

Слід зазначити, що застосування оцінки за справедливою вартістю в окремих європейських країнах має свої труднощі та альтернативи, пов'язані з ідентифікацією біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку (табл. 3).

Таблиця 3

Оцінка біологічних активів в європейських країнах

Країна	Проблема
Греція	Ферми – сімейні та невеликі; існують обмеження щодо застосування бухгалтерських і фінансових знань, підготовки кадрів. Звітність в основному складається з метою оподаткування.
Латвія	Бухгалтери мають можливість визнавати тварин та рослини як біологічні активи за справедливою вартістю або як основні засоби за собівартістю. Має місце обмеженість ринкової інформації та відсутність єдиної методології для оцінки біологічних активів.
Румунія	Біологічні активи визнаються як інвентар або основні засоби. Інвентар оцінюється за вартістю нижчою за собівартість чи чисту реалізаційну вартість, основні засоби – за моделлю знецінених витрат. Віддається перевага моделі грошових потоків для оцінки біологічних активів, включених до інвентарю. Фінансові звіти складаються з метою оподаткування; існує обмежена кількість фахівців, які компетентні в веденні обліку за справедливою вартістю. Відсутні керівні принципи обліку; недоступна ринкова інформація та надмірні витрати на проведення оцінки, обмежують облік за справедливою вартістю.

Джерело: складено авторами за даними [17].

Таким чином, основними проблемами оцінки біологічних в розглянутих європейських країнах є нерозвиненість або ж відсутність активних ринків, недоступність інформації про ринок, наявність одразу кількох методів оцінки біологічних активів, обмежена кількість кваліфікованих кадрів, що здійснюють облік.

Вирішенню окремих проблем оцінки біологічних активів може сприяти уніфікація бухгалтерського обліку та приведення його у відповідність до міжнародних вимог та євродиректив. Однак, варто пам'ятати, що перелічені проблеми стосуються не лише нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, але й часто обумовлюються станом розвитку економіки країни.

Висновки. Як свідчать результати проведеного дослідження, основним методом оцінки біологічних активів стала оцінка за справедливою вартістю. Цей тренд є складовою міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку, а тому такий метод оцінки потребує глибокого вивчення задля успішного його використання бухгалтерами різних країн, економіка яких розвивається не однаковими темпами. Крім цього, методологія оцінки біологічних активів в кожній країні містить положення, що відображають історичні особливостями розвитку оцінки в національній обліковій системі.

В своїй сукупності стан розвитку національної економіки, облікові традиції, розробленість нормативного забезпечення призводять до певних труднощів застосування оцінки за справедливою вартістю: нерозвиненість або ж відсутність активного ринку; недоступність інформації про ринок; наявність одразу кількох методів оцінки біологічних активів; обмежена кількість кваліфікованих кадрів, що здійснюють облік; висока вартість процесу трансформації звітності. В той же час, зважаючи на невзростаність розвитку оцінки за справедливою вартістю виникає необхідність наукового обґрунтування її методологічних і методичних засад науковцями, що становить об'єкт подальших наших досліджень.

4 Список використаних джерел

1. Байболтаева Н. А., Макулова А. Т. Проблемы учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в Республике Казахстан в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 1(1). С. 327-336.
2. Безверхий К. В., Ковач С. І. Облік та оцінка біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Випуск 1(21). С. 229-239.
3. Берёза А. О. Учет биологических активов по МСФО. *Бухгалтерский учёт*. 2011. № 9. С. 122-125.
4. Жук В. М. Розвиток методології оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності. *Інноваційна економіка*. 2010. № 3(17). С. 100-104.
5. Михайличенко Р. О. Досвід країн пострадянського простору у процесах адаптації МСФЗ. *Актуальні проблеми розвитку управлінських систем: досвід, тенденції, перспективи (збірник тез IX*

студентської науково-практичної конференції, 16 квітня 2014 р.) [Електронний ресурс]. URL: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/conf/2014-2/doc/3/08.pdf>

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41) «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_027

7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) [Електронний ресурс]. URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/>

8. Национальный стандарт бухгалтерского учета б «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях»: Приказ Правительства Республики Молдова № 710 от 03.09.1994 г. [Электронный ресурс]. URL: http://www.contabilitate.md/pdf_art/pdf_54-72_RUS.pdf

9. НП(С)БОДС 136 Біологічні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2017 р № 943 [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1478-17>

10. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р № 790 [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1349895223036546>

11. Попко Є. Ю. Методологічні проблеми поширення оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 2. С. 82-85.

12. Попко Є. Ю. Проблеми запровадження МСБО 41 «Сільське господарство» в облікову практику. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. С. 89-93.

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

14. Постановление Совета министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь 30.12.2017 г. № 1119/35 [Электронный ресурс]. URL: http://pravo.by/upload/docs/op/C21601119_1484686800.pdf

15. Рубаник А. Н. Оценка в бухгалтерском учете животных на выращивании и откорме как биологических активов в соответствии с МСФО (IAS) 41: Материалы XI Международной научной конференции студентов и магистрантов «Научный поиск молодежи XXI века», посвященной 170-летию Белорусской государственной сельскохозяйственной академии [Электронный ресурс]. URL: <http://moyuniver.net/ocenka-v-buxgalterskom-uchyote-zhivotnyx-na-vyrashhivanii-i-otkorme-kak-biologicheskix-aktivov-v-sootvetstvii-s-msfo-ias-41/>

16. Хоружий Л. І. Оцінка справедливої вартості біологічних активів та результатів їх біотрансформації. *Облік і фінанси*. 2013. № 1(59). С. 56-60.

17. Biljon Marilene V. An application guideline for fair value accounting of biological assets: Thesis of Doctor of Philosophy June 2016, 315 p. URL: http://uir.unisa.ac.za/bitstream/handle/10500/21598/thesis_van%20biljon_m.pdf?sequence=1

18. Business Accounting Standard «Biological assets» approved by Resolution № 6 of October 2004 of the Standards Board of the Public Establishment of the Institute of Accounting of the Republic of Lithuania [Electronic resource]. URL: <http://www.avnt.lt/assets/Veiklosritys/Apskaita/VAS/VAS-angl-kalba/17-BAS-BIOLOGICAL-ASSETS.pdf>

4 References

1. Bayboltaeva, N. A., Makulova, A. T. (2013). Problemy ucheta biologicheskikh aktivov i selskohozyaystvennoy produktsii v Respublike Kazahstan v sootvetstvii s trebovaniyami MSFO (IAS) 41 «Selskoe hozyaystvo» [The problems of accounting for biological assets and agricultural products in the Republic of Kazakhstan in accordance with the requirements of IAS 41 «Agriculture»]. *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnogo ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, (1(1)), 327-336.
2. Bezverkhyi, K. V., Kovach, S. I. (2013). Oblik ta otsinka biolohichnykh aktiviv u silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Accounting and evaluation of biological assets in agricultural enterprises]. *Finansy, oblik i audyt*, (1(21)), 229-239.
3. Beryoza, A. O. (2011). Uchet biologicheskikh aktivov po MSFO [Accounting for biological assets according to IFRS]. *Buhgalterskiy uchyot*, (9), 122-125.
4. Zhuk, V. M. (2010). Rozvytok metodolohii otsinky v obliku silskohospodarskoi diialnosti [Development of the methodology of estimation in accounting of agricultural activity]. *Innovatsiina ekonomika*, (3(17)), 100-104.
5. Mykhailychenko, R. O. (2014). Dosvid krain postradianskoho prostoru u protsesakh adaptatsii MSFZ [Experience of post-Soviet countries in the process of adaptation of IFRS]. In *Aktualni problemy rozvytku upravlinskykh system: dosvid, tendentsii, perspektyvy: zbirnyk tez IX studentskoi naukovo-praktychnoi konferentsii*. Retrieved from <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/conf/2014-2/doc/3/08.pdf>
6. International Accounting Standards Board. (2012). International Accounting Standard 41 Agriculture. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_027
7. IPSAS Board. (n.d.). International Public Sector Accounting Standards. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/>
8. Pravitelstvo Respubliki Moldova. (1994). Natsionalnyi standart buhgalterskogo ucheta 6 «Osobnosti ucheta na selskohozyaystvennykh predpriyatiyakh» [National Accounting Standard 6 «Accounting Features in Agricultural Enterprises»]. Retrieved from http://www.contabilitate.md/pdf_art/pdf_54-72_RUS.pdf
9. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2017). NP(S)BODS 136 Biolohichni aktyvy» [NPSAS 136 «Biological Assets»]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1478-17>
10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2005). P(S)BO 30 «Biolohichni aktyvy» [National Accounting Standard 30 «Biological Assets»]. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1349895223036546>
11. Popko, Ye. Yu. (2012). Metodolohichni problemy poshyrennia otsinky za spravedyvoiu vartistiu v bukhgalterskomu obliku [Methodological problems of estimating fair value in accounting]. *Oblik i finansy APK*, (2), 82-85.
12. Popko, Ye. Yu. (2010). Problemy zaprovadzhennia MSBO 41 «Silske hospodarstvo» v oblikovu praktyku [Problems of implementing IAS 41 «Agriculture» in accounting practice]. *Oblik i finansy APK*, (4), 89-93.
13. Popko, Ye. Yu. (2013). Udoskonalennia dokumentalnoho zabezpechennia otsinky biolohichnykh aktiviv [Improvement to biological assets valuation documentation]. *Oblik i finansy*, (1(59)), 46-51.
14. Sovet ministrov Respubliki Belarus & Natsionalnyi bank Respubliki Belarus. (2017). Postanovlenye No. 1119/35 [Decree No. 1119/35]. Retrieved from http://pravo.by/upload/docs/op/C21601119_1484686800.pdf
15. Rubanyk, A. N. (n.d.). Otsenka v buhgalterskom uchete zhyvotnykh na vyiraschivani i otkorme kak biologicheskikh aktivov v sootvetstvii s MSFO (IAS) 41. In *Materialy XI Mezhdunarodnoy nauchnoy konferentsii studentov i magistrantov «Nauchnyy poisk molodezhi XXI veka», posvyaschenoy 170-letiyu Belorusskoy gosudarstvennoy selskohozyaystvennoy akademii* [Assessment in the accounting of animals for growing and fattening as biological assets in accordance with IAS 41]. Retrieved from <http://moyuniver.net/ocenka-v-buxgalterskom-uchyote-zhyvotnykh-na-vyrashhivani-i-otkorme-kak-biologicheskix-aktivov-v-sootvetstvii-s-msfo-ias-41/>
16. Khoruzhii, L. I. (2013). Otsinka spravedyvoi vartosti biolohichnykh aktiviv ta rezultativ yikh biotransformatsii [Calculation of biological assets fair value and their transformations results]. *Oblik i finansy*, (1(59)), 56-60.
17. Biljon, Marilene V. (June 2016). An application guideline for fair value accounting of biological assets. Thesis of Doctor of Philosophy, 315 p. Retrieved from http://uir.unisa.ac.za/bitstream/handle/10500/21598/thesis_van%20biljon_m.pdf?sequence=1
18. Standards Board of the Public Establishment the Institute of Accounting of the Republic of Lithuania. (2004). Business Accounting Standard «Biological assets». Retrieved from <http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/VAS-angl-kalba/17-BAS-BIOLOGICAL-ASSETS.pdf>