

8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/69-4-22>

УДК 657.222

Єрмолаєва М.В.

кандидат економічних наук, доцент,
Полтавська державна аграрна академія

Yermolaieva Maryna

Poltava State Agrarian Academy

ОБЛІК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

У статті розглянуто основні теоретичні та практичні проблеми в обліку сільськогосподарської діяльності, які виникли з моменту запровадження в облікову практику українських підприємств П(С) БО 30 «Біологічні активи». Розглянуто сутність терміна «біологічні активи», виявлені дискусійні елементи, проаналізовано трактування цього терміна нормативними документами та сучасними науковцями, запропоновано уточнення формулювання сутності біологічних активів. Висвітлені проблемні питання, що виникають у зв'язку з оцінкою біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю і пов'язаною з цим методикою формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, здійснено критичний аналіз пропозицій науковців щодо можливості визнання продукції сільськогосподарської діяльності напівфабрикатом.

Ключові слова: сільськогосподарська діяльність, біологічні активи, біологічні перетворення, сільськогосподарська продукція, справедлива вартість.

Постановка проблеми. Сільське господарство є провідною галуззю економіки України. За даними державного комітету статистики України, у 2017 році у структурі валової доданої вартості за видами економічної діяльності на сільське господарство припадало 12,1%, що свідчить про значну питому вагу виробництва сільськогосподарської продукції у формуванні національного багатства України [1]. Перед бухгалтерською службою стоїть важливе завдання своєчасного, точного та об'єктивного відображення господарських засобів аграрних підприємств та процесів, що відбуваються в аграрному секторі України, визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських товаровиробників, своєчасне здійснення розрахунків із бюджетом, громадянами та іншими контрагентами.

Держава має створити сприятливі умови для функціонування агробізнесу, забезпечити бухгалтерську службу агропідприємств відповідною нормативною базою, яка допоможе бухгалтерам виконувати свої функції максимально правильно, дотримуючись положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Слід зазначити, що чинна нормативна база щодо ведення бухгалтерського обліку в Україні перебуває у стані перманентних змін та вдосконалення. Це

пов'язане із рухом держави у напрямі Європейської спільноти держав і необхідністю гармонізації національних методик бухгалтерського обліку з європейськими вимогами. Одним із кроків стало запровадження в облікову практику аграрних підприємств Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і, зокрема, П(С)БО 30 «Біологічні активи», вимоги якого суттєво змінили методичні прийоми в обліку діяльності сільськогосподарських підприємств.

Із моменту запровадження в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» в облікову практику увійшли терміни, що характеризують специфічну діяльність аграрних підприємств, зокрема – «сільськогосподарська діяльність», «біологічний актив», «біологічні перетворення». Нині науковці і практики визначили коло проблемних питань в обліку сільськогосподарської діяльності та біологічних активів, які потребують вирішення або уточнення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам удосконалення наявної методології та методики обліку біологічних активів та сільськогосподарської діяльності присвячені дослідження вітчизняних учених, зокрема В. Жука, П. Сука, В. Дерія, Н. Канцедал, Ж. Труфіної, О. Качмар та інших науковців. Це свідчить про те, що проблеми дійсно є, тому є необхідність їх широкого обговорення та пошуку шляхів вирішення.

Постановка завдання. Метою статті є виявлення дискусійних питань, які виникають в обліку сільськогосподарської діяльності та біологічних активів, узагальнення різних наукових підходів, що пропонуються для вирішення наявних проблем, та розроблення можливих шляхів гармонізації вимог чинної нормативної бази та облікової практики сільськогосподарських товаровиробників.

Виклад основного матеріалу. Наукова дискусія, пов'язана з вирішенням актуальних питань обліку сільськогосподарської діяльності, відбувається з моменту запровадження в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи». З цього моменту розгорнулася широка дискусія та обговорення принципів змін, які відбулися в системі фінансового та управлінського обліку.

Щодо визначення сутності біологічних активів як об'єкта обліку нині в наукових колах встановлено відносний баланс – певна група науковців визнає, що тлумачення сутності біологічних активів, надане П(С)БО 30, повною мірою розкриває їхню сутність, а інша група трактує сутність біологічних активів, виходячи з власної позиції. Так, О. Качмар виділяє два підходи до тлумачення сутності біологічних активів – системний (філософський) та несистемний (видовий). З погляду системного підходу, «біологічні активи – це активи у формі тварин або рослин, створені в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів або інших активів», а з позиції видового підходу «біологічні активи – це тварини і рослини, що є результатами минулих процесів біологічної трансформації, що визнаються і контролюються підприємством, можуть бути використані в його діяльності або передані у використання іншим для отримання економічної вигоди, а їхня вартість може бути достовірно визначена» [2, с. 625].

Необхідно зауважити, що тлумачення сутності об'єкта обліку можна розглядати із загальноекономічної та специфічної бухгалтерської позиції. Із загальноекономічної позиції визначення поняття «біологічний актив», надане МСБО 41 «Сільське господарство», свою функцію загалом виконує і пояснює, які саме активи належать до категорії біологічних. Але з погляду професійного бухгалтера таке тлумачення має надмірно узагальнюючий зміст, оскільки до категорії біологічних активів включає, по суті, будь-яку рослину або тварину, хоча, як відомо, не всі рослини і тварини мають стосунок до сільськогосподарської діяльності.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» надає більш детальне визначення сутності цього терміну і чіткіше відображає зв'язок рослин і тварин як об'єкта обліку із сільськогосподарською діяльністю, де ключовим критерієм є можливість одержання від живих істот сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів або інших економічних вигід. Такі активи відображають в обліку на відповідних бухгалтерських рахунках 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи».

З іншого боку, підприємство може мати рослини і тварин, які ним використовуються з дослідницькою, навчальною, господарською та іншими цілями. При цьому вважається, що такі живі істоти не приносять сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. В обліку такі активи відносять до складу основних засобів підприємства і відображають на відповідних субрахунках рахунку 10 «Основні засоби».

Але зазначені активи можуть приносити економічні вигоди в інший спосіб – наприклад, службові собаки, охороняючи територію підприємства, запобігають здійсненню крадіжок і сприяють збереженню його матеріальних цінностей; продаж племінного молодняка високопородних службових собак або тварин, що утримуються в зоопарках, також може принести значні доходи. Крім того, будь-яка рослина або тварина перебуває в стані біологічних перетворень протягом свого життя.

Тому, на нашу думку, будь-яка рослина або тварина, яка перебуває на балансі підприємства, є біологічним активом. Цей термін має більш широкий зміст, ніж визначений у П(С)БО 30, і має відношення не тільки до сільськогосподарської діяльності, а й загалом до господарської діяльності підприємств різних галузей. При цьому рослини і тварини мають відображатися у складі біологічних активів на відповідних бухгалтерських рахунках, а не у складі основних засобів.

О. Качмар зазначає, що визначення сутності біологічних активів має бути більш широким і повинно враховувати те, що до складу біологічних активів можуть входити також риба, птиця та бджоли, які не належать до категорії тварин. Погоджуючись із цією думкою, вважаємо, що під час визначення сутності біологічного активу слід застосувати вираз «живий організм».

В. Дерій зазначає, що управління процесами біологічних перетворень біологічних активів є процесом трудомістким і вкрай складним, оскільки об'єктом управлінських дій є живі істоти – рослини і тварини, життєвий цикл яких значною мірою залежить від природних умов, біологічних особливостей та впливу людської діяльності. Автор наголошує на необхідності вдосконалення наявної класифікації біологічних активів, визначивши додаткові класифікаційні ознаки, зокрема: «1) за відношенням до призначення біологічних активів (основні і додаткові біологічні активи); 2) за місцем їх перебування (на певній земельній ділянці та складі); 3) за походженням (придбані підприємством і створені у підприємстві); 4) за величиною вартості (дорого-, середньо- та маловартісні); 5) за фактом визнання (визнані, невизнані); 6) за часом придбання (створення) (придбані (створені) у звітному періоді, в минулих періодах); 7) за ставленням до браку (браковані, небраковані)» [3, с. 146].

На необхідності удосконалення класифікаційних підходів до біологічних активів наголошує В. Головачко. Автор аналізує затверджену класифікацію біологічних активів згідно з П(С)БО 30 та пропонує введення 12 додаткових класифікаційних ознак, зокрема: «1) за можливістю багаторазового отримання сільсько-

господарської продукції; 2) за зрілістю; 3) за галуззю сільського господарства; 4) за періодом надання економічних вигод; 5) за характером відображення зносу; 6) за правом власності; 7) за вартістю оцінки; 8) за екологічним спрямуванням; 9) за метою використання; 10) за походженням; 11) за рівнем якості продукції; 12) за ринком сільськогосподарської продукції» [4, с. 203–204].

З погляду методики бухгалтерського обліку для класифікації біологічних активів необхідно дотримуватися вимог Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315, згідно з якими біологічні активи поділяються на дві основних групи – довгострокові та поточні [5]. П. 3.1. Методичних рекомендацій дає можливість підприємству розширити класифікацію біологічних активів, виходячи з потреб виробництва та його облікової політики.

На нашу думку, затверджену Методичними рекомендаціями, класифікацію біологічних активів у фінансовому обліку можна доповнити їх розподілом за використанням та отриманням економічних вигод на біологічні активи, що утримуються для одержання сільськогосподарської продукції, та біологічні активи, що утримуються для одержання інших економічних вигод. Класифікація, запропонована В. Дерієм та В. Головачко, є занадто деталізованою і може бути застосована в управлінському обліку підприємства.

За час, що минув, окремі теоретичні та практичні проблеми, що виникли в обліку сільськогосподарської діяльності, поступово знайшли своє вирішення, але багато питань потребують додаткового обговорення і пошуку шляхів їх вирішення. Так, Н. Канцедал зазначає, що донині актуальною проблемою залишається вибір методу оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату балансу. Відповідно до п. 7 П(С)БО 30 біологічний актив, який придбано або одержано підприємством, зараховують на баланс за первісною вартістю, яка визначається згідно П(С)БО 7 або П(С)БО 9 залежно від типу біологічного активу.

Одночасно п. 10 П(С)БО 30 визначається, що на дату проміжного та річного балансу біологічні активи відображають за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, крім тих активів, справедливую вартість яких визначити неможливо. Крім того, сільськогосподарська продукція, одержана від виробництва, також має відображатися в обліку за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу відповідно до п. 12 П(С)БО 30 [6].

Автор відмічає, що за зазначених умов застосування оцінки за справедливою вартістю може створювати умови маніпулювання обліковими показниками і порушує один із ключових принципів бухгалтерського обліку – принцип історичної (фактичної) собівартості, визначений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який, на нашу думку, є одним із ключових принципів, яких слід дотримуватися в аграрному виробництві [7].

Ж. Труфіна проводить порівняльний аналіз методів формування справедливої вартості біологічних активів

згідно П(С)БО 30 та МСФО 41 і робить висновок, що Україна повністю прийняла міжнародний досвід щодо визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва. При цьому базовим методом є метод аналогів. Однак автор зазначає, що застосування саме справедливої вартості для оцінки біологічних активів на дату балансу не дає можливості бухгалтерському обліку в повному обсязі виконувати свої функції, оскільки при цьому виникає можливість маніпулювати вартістю. Автор вважає за необхідне розроблення та запровадження окремого стандарту, присвяченого розкриттю сутності оцінки за справедливою вартістю [8].

Слід зазначити, що термін «справедлива вартість» в облікову практику вітчизняних підприємств увійшов із запровадженням Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку. Низка законодавчих актів України, зокрема П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» трактує справедливую вартість як суму, «за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами» [9]. Термін «fair value» може бути перекладений з англійської як «справедлива вартість», «реальна вартість», «поточна ринкова вартість» і фактично характеризує ринкову (сучасну) вартість активу на певну дату.

На нашу думку, оцінка біологічних активів за справедливою вартістю може застосовуватися в управлінському обліку підприємства для відображення їхньої вартості на дату балансу або визначення ринкової вартості для потреб адміністрації підприємства або його власників. У фінансовому обліку слід застосовувати оцінку виключно за первісною вартістю, яка відображає фактичні витрати на придбання або створення відповідних об'єктів.

Із необхідністю застосування справедливої вартості як методу оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції тісно пов'язане питання формування в обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів підприємство унаслідок здійснення сільськогосподарської діяльності отримує доходи або витрати. Їх визначають шляхом порівняння суми фактичних витрат на біологічні перетворення та справедливої вартості сільськогосподарської продукції, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу (п. 7.1) [5]. Отримані доходи відображають у складі інших операційних доходів (субрахунок 710), а визначені витрати – у складі інших операційних витрат (субрахунок 940).

Т. Остапенко зазначає, що такий обліковий прийом сприяє штучному збільшенню операційних доходів або витрат сільськогосподарського підприємства і може суттєво викривлювати загальну картину формування фінансового результату діяльності аграрного підприємства [10]. З метою запобігання відображення в обліку доходів або витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біоло-

гічних активів автор пропонує продукцію, отриману від виробництва в сільському господарстві, вважати напівфабрикатом, оскільки вона потребує подальшої доробки і доведення до кондиційного стану.

Таку продукцію автор пропонує відображати на окремих субрахунках рахунку 25 «Напівфабрикати» й оприбутковувати її за фактичною собівартістю. На нашу думку, такий підхід може бути застосований на підприємствах, які мають повний цикл виробництва – від вирощування сільськогосподарських культур або виробництва тваринницької продукції до виробництва кінцевих продуктів харчування. У такому разі дійсно оприбутковану від виробництва сільськогосподарську продукцію можна вважати напівфабрикатом, який підлягає подальшій переробці на виробничих потужностях підприємства. Якщо повний цикл на підприємстві не передбачений, то продукція, одержана від урожаю, є сільськогосподарською продукцією і має відображатися на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». При цьому під час оприбуткування продукції від виробництва (відокремлення продукції від біологічного активу) сільськогосподарське підприємство не отримує додаткових доходів та не несе витрат операційної діяльності.

Актуальним завданням, яке потребує нагального вирішення, є необхідність використання відповідних первинних документів. Н. Канцедал та О. Пономаренко наголошують, що сьогодні значну проблему створює недосконалість форм первинних документів, за допомогою яких відбувається відображення результатів біологічних перетворень та зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу [11].

Слід зазначити, що нині затверджено низку форм первинних документів, в яких відображається наявність та рух поточних біологічних активів тваринни-

цтва та окремих видів довгострокових біологічних активів. Стосовно витрат на біологічні перетворення використовують типові форми первинних документів з обліку виробничих витрат у сільському господарстві.

На нашу думку, для цілей відображення в обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів облікова служба підприємства може самостійно розробити форми зведених аналітичних документів і затвердити їх відповідним внутрішнім наказом. При цьому в кожному конкретному випадку можливе розроблення таких форм документів, які будуть відображати особливості технологічних процесів виробництва конкретного сільськогосподарського підприємства.

Висновки. Таким чином, запровадження в облікову практику аграрних підприємств П(С)БО 30 «Біологічні активи» викликало необхідність внесення змін у чинні методики обліку сільськогосподарської діяльності та її специфічних активів. Практичний досвід свідчить про необхідність уточнення трактування сутності терміна «біологічні активи», перегляд окремих позицій П(С)БО 30 щодо застосування справедливої вартості як методу оцінки сільськогосподарської продукції під час її оприбуткування, напрацювання підходів щодо визнання доходів і витрат сільськогосподарської діяльності та, відповідно, визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств.

Науковий підхід разом із практичним досвідом допоможе винайти компромісне рішення зазначених проблем з тим, щоби бухгалтерська служба аграрного підприємства могла надати користувачу правдиву та об'єктивну інформацію щодо витрат сільськогосподарської діяльності, наявності та руху біологічних активів підприємства, формування собівартості в межах фінансового та управлінського обліку відповідно з вимогами чинного законодавства.

Список літератури:

1. Соціально-економічний розвиток України за січень-квітень 2018 року. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/infografika/2018/soes/ukr/sed/ser_04_2018.pdf (дата звернення: 12.08.2019).
2. Качмар О.В. Сутність біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 23. С. 622–626. URL: <http://global-national.in.ua/archive/23-2018/122.pdf> (дата звернення: 01.07.2019).
3. Дерій В.А. Облік, контроль і аналіз в системі управління біологічними активами. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. № 4(44). С. 144–149. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/18802/1/%D0%94%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B9%20%D0%92_%D0%90_2014_4%2844%29.pdf (дата звернення: 01.07.2019).
4. Головачко В.М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних активів. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2015. Серія Економіка. Вип. 1(3). С. 201–206. URL: <https://msu.edu.ua/visn/wp-content/uploads/2015/10/13-2015-35.pdf> (дата звернення: 03.07.2019).
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : затв. Наказом МФУ від 29.12.2006 р. № 1315. Дата оновлення 30.12.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> (дата звернення: 03.07.2019).
6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи» : затв. Наказом МФУ від 18.11.2005 р. № 790. Дата оновлення 05.01.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 03.07.2019).
7. Канцедал Н.А. Інституціональний підхід до формування в обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність. *Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки та практики*. 2018. № 1(27). С. 44–55. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/228> (дата звернення: 01.08.2019).
8. Труфіна Ж. Оцінка довгострокових біологічних активів. *Облік, аналіз, аудит*. 2017. Вип. III (67). С. 208–216. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2017/v3/NV-2017-v3_20.pdf (дата звернення: 01.08.2019).
9. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств» : затв. Наказом МФУ від 07.07.1999 р. № 163. Дата оновлення 09.08.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення: 03.07.2019).

10. Остапенко Т.М. Сучасний механізм нівелювання положень стандарту бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи». *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 17. С. 849–853. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/273/1/171.pdf> (дата звернення: 06.08.2019).

11. Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г. Дискусійні аспекти інтеграції наукових підходів щодо обліку біологічних активів у практику діяльності господарюючих суб'єктів. *Науково-методичні основи розвитку обліково-аналітичної системи України в умовах глобалізації економіки* : [колективна монографія] / За заг. ред. Т.Г. Маренич. Харків : Вид-во «Смуґаста типографія», 2017. С. 111–129. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/390> (дата звернення: 01.08.2019).

References:

1. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy (2018). Sotsialno-ekonomichniy rozvytok Ukrainy za sichen-kviten 2018 roku [Socio-economic development of Ukraine for January-April 2018]. Available at: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/infografika/2018/soes/ukr/sed/ser_04_2018.pdf (accessed 12 August 2019).

2. Kachmar, O.V. (2018). Sutnist biolohichnykh aktiviv yak ob'ektiv obliku ta kontroliu [The essence of biological assets as objects of accounting and control]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, № 23, pp. 622–626. Available at: <http://global-national.in.ua/archive/23-2018/122.pdf> (accessed 1 July 2019). (in Ukrainian)

3. Derii, V.A. (2014). Oblik, kontrol i analiz v systemi upravlinnia biolohichnymy aktivamy. [Accounting, control and analysis in the biological asset management system]. *Rehionalna biznes-ekonomika ta upravlinnia*, № 4(44), pp. 144–149. Available at: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/18802/1/%D0%94%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B9%20%D0%92_%D0%90_2014_4%2844%29.pdf (accessed 1 July 2019). (in Ukrainian)

4. Holovachko, V.M. (2015). Poniattia, klasyfikatsiia ta otsinka biolohichnykh aktiviv [The concept, classification and valuation of biological assets] *Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu*, 1(3), 201–206. Available at: <http://msu.edu.ua/vsn/vp-content/uploads/2015/10/13-2015-35.pdf> (accessed 3 July 2019). (in Ukrainian)

5. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2006). Metodichni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku biolohichnykh aktiviv [Methodological recommendations for accounting for biological assets]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> (accessed 3 July 2019).

6. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2005). Polozhennia (Standart) bukhhalterskoho obliku № 30 «Biolohichni aktyvy» [Accounting Standard № 30 (Biological Assets) (Standard)]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (accessed 3 July 2019). (in Ukrainian)

7. Kantsedal, N.A. (2018). Instytutsionalnyi pidkhid do formuvannia v obliku informatsii pro biolohichni aktyvy ta silskohospodarsku diialnist. [Institutional approach to the formation of information on biological assets and agricultural activity in accounting]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment : aktualni pytannia nauky ta praktyky*. 1, 44–55. Available at: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/228> (accessed 1 August 2019). (in Ukrainian)

8. Trufyna, Z. (2017). Otsinka dovhostrokovykh biolohichnykh aktiviv. [Valuation of long-term biological assets]. *Oblik, analiz, audyt*, 7, 208–216. Available at: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2017/v3/NV-2017-v3_20.pdf (accessed 1 August 2019). (in Ukrainian)

9. Ministerstvo finansiv Ukrainy (1999). Polozhennia (Standart) bukhhalterskoho obliku № 19 «Obiednannia pidpriemstv» [Accounting Standard №. 19 Business Combinations (Standard)]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (accessed 3 July 2019). (in Ukrainian)

10. Ostapenko, T.M. (2017). Suchasnyi mekhanizm niveliuvannia polozhen standartu bukhhalterskoho obliku № 30 «Biolohichni aktyvy» [The modern mechanism of leveling the provisions of accounting standard № 30 «Biological assets»] *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, 17, 849–853. Available at : <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/273/1/171.pdf> (accessed 6 August 2019). (in Ukrainian)

11. Kantsedal, N.A., & Ponomarenko, O.H. (2017). Dyskusiini aspekty intehratsii naukovykh pidkhodiv shchodo obliku biolohichnykh aktiviv u praktyku diialnosti hospodariuichykh sub'ektiv [Discussion aspects of integrating scientific approaches to accounting for biological assets in the practice of business entities]. *Naukovo-metodychni osnovy rozvytku oblikovo-analitychnoi systemy Ukrainy v umovakh hlobalizatsii ekonomiky*, 1, 111–129. Available at: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/390> (accessed 1 August 2019). (in Ukrainian)

УЧЕТ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

В статье рассмотрены основные теоретические и практические проблемы в учете сельскохозяйственной деятельности, возникшие с момента введения в учетную практику украинских предприятий П (С) БУ 30 «Биологические активы». Рассмотрена сущность термина «биологические активы», выявлены дискуссионные элементы, проанализирована трактовка этого термина нормативными документами и современными учеными, предложено уточнение формулировки сущности биологических активов. Освещены проблемные вопросы, возникающие в связи с оценкой биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости и связанной с этим методикой формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий, проведен критический анализ мнения ученых о возможности признания продукции сельскохозяйственной деятельности полуфабрикатом.

Ключевые слова: сельскохозяйственная деятельность, биологические активы, биологические преобразования, сельскохозяйственная продукция, справедливая стоимость.

ACCOUNTING OF BIOLOGICAL ASSETS: CURRENT ISSUES OF THEORY AND PRACTICE

Agriculture occupies a significant place in the Ukrainian economy. In 2017, it accounted for 12.1% of gross value added. The development of agricultural production requires modern accounting approaches. Ukraine's movement to the European community has prompted the state to reform its accounting system in line with current business requirements. As a result, new accounting objects - biological assets - have been introduced into the accounting practice of domestic enterprises and certain theoretical and practical issues of concern have arisen that need to be addressed. The article deals with the basic theoretical and practical problems in accounting of agricultural activities that have arisen since the introduction into the accounting practice of Ukrainian enterprises Accounting Standard 30 «Biological asset». The essence of the term «biological assets» is considered, the discussion elements are revealed, the interpretation of this term by normative documents and modern scientists are analyzed, the clarification of the formulation of the essence of biological assets is offered. The classification of biological assets according to normative documents is investigated, the directions of their classification from the positions of scientific opinion are analyzed, the application of additional classification features of biological assets is proposed. The problematic issues that arise in connection with the introduction of valuation of biological assets and agricultural products at fair value and the impact of such valuation on the method of forming financial results of activities of agricultural enterprises, made a critical analysis of scientific opinion on the possibility of recognition of agricultural products semi-finished. The article presents the author's opinion on the use of primary accounting documents for accounting for biological assets and the formation of accounting policies of the enterprise on the order of displaying information on the costs of biological transformation of biological assets in financial and management accounting at the enterprise.

Key words: *agricultural activity, biological assets, biological conversion, agricultural products, fair value.*