

УДК 631.15-049.5:657

С. І. Василішин,
к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Харківський національний аграрний університет імені В. В. Докучаєва
ORCID ID: 0000-0001-5023-9878

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.13—14.66

БЕЗПЕКОВИЙ ВИМІР МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

S. Vasylishyn,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Accounting
and Audit Subdepartment, Kharkiv National Agrarian University named after V. V. Dokuchaiev

SECURITY MEASUREMENT OF THE METHODOLOGY OF ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL ACTIVITIES BY AGRICULTURAL ENTERPRISES OF UKRAINE

Статтю присвячено оцінці відповідності методології обліку сільськогосподарської діяльності вимогам управління економічною безпекою аграрних підприємств України. Обґрунтовано наукові підходи оцінки відповідності методології обліку сільськогосподарської діяльності вимогам управління економічною безпекою, які базуються на виявленні її проблемних аспектів і встановленні зв'язку з потенційними ризиками застосування методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, що спрямовує наукові і практичні зусилля на побудову облікової політики та фінансової звітності в рамках вимог гарантування економічної безпеки аграрних підприємств. Проаналізовано динаміку вартості довгострокових і поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах України у 2013—2018 р. та окремі проблемні аспекти практичного застосування справедливої вартості під час оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Установлено переваги і недоліки справедливої вартості та її впливу на економічну безпеку аграрних підприємств. Обґрунтовано потенційні ризики застосування різних методів визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. З'ясовано, що сучасна методологія бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності, яка ґрунтується на міжнародних стандартах обліку, частково не відповідає безпековим запитам управління аграрними підприємствами.

The article is devoted to the assessment of compliance of the methodology of accounting for agricultural activities with the requirements of economic security management of Ukraine agricultural enterprise. Scientific approaches to assessing the compliance of agricultural accounting methodology with the requirements of economic security management, which are based on identifying its problematic aspects and establishing the relationship with potential risks of applying the methodology of valuation of biological assets and agricultural products at fair value, aiming scientific and practical efforts policy and financial reporting in the framework of the requirements of guaranteeing the economic security of agricultural enterprises, are substantiated. The dynamics of the value of long-term and current biological assets in agricultural enterprises of Ukraine in 2013–2018 and some problematic aspects of the practical application of fair value in the evaluation of biological assets and agricultural products are analyzed. The advantages and disadvantages of fair value and its impact on the economic security of agricultural enterprises are identified. Potential risks of application of different methods of determining the fair value of biological assets and agricultural products are substantiated.

It is established that the modern methodology of agricultural accounting, which is based on international accounting standards, due to imperfections and unregulated valuation of biological assets and agricultural products at fair value and imperfections of national accounting standards, is partially inconsistent with the security requirements of agricultural management. This can be an obstacle when making management decisions based on accounting and reporting indicators.

It has been proved that this methodological disorder has long been one of the most important problems of accounting in the agricultural sector and a significant factor in reducing the level of economic security of agricultural producers, which necessitates the approximation of agricultural accounting methodology to safe management of agricultural enterprises.

Ключові слова: економічна безпека, бухгалтерський облік, сільськогосподарська діяльність, біологічні активи, справедлива вартість, оцінка.

Key words: economic security, accounting, agricultural activities, biological assets, fair value, valuation.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах поглиблення економічної кризи внаслідок пандемії COVID-19 та зростання ризиків і загроз макросередовища сільськогосподарське виробництво є однією зі стратегічно найважливіших галузей національної економіки і запорукою збереження продовольчої безпеки країни, що зумовлює пошук принципово нових підходів до вирішення питань ефективності господарської діяльності аграрних підприємств. До вирішальних важелів зміцнення потенціалу аграрних підприємств належить ефективний механізм обліково-аналітичного забезпечення управлінських процесів, сучасна практика якого потребує врахування впливу галузевої специфіки на облік, суттєвого перегляду форм, методів, принципів та інструментів його формування, забезпечуючи високий рівень економічної безпеки та інформаційної прозорості.

Імплементовані в національну практику норми МСБО 41 "Сільське господарство" [7] в частині обліку сільськогосподарської діяльності та біологічних активів згідно з П(С)БО 30 "Біологічні активи" [11] залишаються дискусійними та нерегульованими в методологічній та практичній площинах, суттєво впливаючи на показники фінансової звітності й управлінські рішення, прийняті на її основі, тому їх слід розглядати у вимірі зміцнення економічної безпеки аграрних підприємств.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Методологію бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності та оцінки активів за справедливою вартістю розглянуто в працях багатьох сучасних науковців: В.Г. Андрійчука, Ф.Ф. Бутинця, П.І. Гайдуцького, С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Є.В. Калюги, Г.Г. Кірейцева, А.Г. Ловінської, В.М. Метелиці, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, П.Т. Саблука, І.Б. Садовської та інших. Потужну потужну теоретичну, методологічну та практичну базу оцінки обліку сільськогоспо-

дарської діяльності, невирішеною є її оцінка у контексті запитів гарантування економічної безпеки аграрних підприємств.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є оцінка відповідності методології обліку сільськогосподарської діяльності вимогам управління економічною безпекою аграрних підприємств України.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Численні дослідження стану та перспектив розвитку обліку в аграрному секторі [2—4; 6; 8] характеризують його як недосконале явище, що є об'єктом наукових дискусій і донині. Низька оперативність і некерованість обміну інформацією між державою й аграрними підприємствами не дозволяють проводити виважену аграрну політику щодо розвитку окремих галузей сільськогосподарської діяльності та створюють у підприємців дефіцит інформації про структуру ресурсного потенціалу, виробничі показники та кінцеві результати підприємницької діяльності.

Вважаємо, що найбільш помітним об'єктно-інформаційним блоком аграрного підприємства є біологічний, що суттєво відрізняє галузеву методологію обліку на сільськогосподарських підприємствах через наявність серед об'єктів обліку біологічних активів — тварин або рослин, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити економічні вигоди в інший спосіб [11].

Землі, права користування ними, біологічні активи, стратегічні запаси зерна тощо — важливий фактор збалансованості світової економіки [3]. У світовому та вітчизняному обліку такі активи значно недооцінено, що завдає шкоди не тільки національним інтересам, але і світовій стабільності [1]. За даними ф.1 "Баланс" підприємств галузі сільського, лісового та рибного господарства, частка довгостроко-

вих біологічних активів у складі необоротних активів у 2018 р. становила 3,8 %, що на 2,6 в.п. нижче від рівня 2013 р. Водночас на частку поточних біологічних активів у 2018 р. припадає 2,9 % обсягу оборотних активів, що нижче від рівня 2013 р. на 3,8 в.п. (табл. 1). Тенденції щодо зниження частки біологічних активів у складі ресурсного потенціалу аграрних підприємств чітко корелюють з катастрофічним занепадом вітчизняної галузі тваринництва та стрімким скороченням поголів'я основного стада і молодняка тварин.

Методологія обліку біологічних активів в Україні нині спирається на норми МСБО (IAS) 41 "Сільське господарство" [7], П(С)БО 30 "Біологічні активи" [11] та Методичні рекомендації з обліку біологічних активів № 1315 [10]. Головна особливість обліку біологічних активів відповідно до норм наведених нормативних документів, що суттєво відрізняє її від колишньої методології обліку тварин, рослин та їх біологічних трансформацій, — застосування справедливої вартості під час оцінки біологічних активів на дату балансу та первісної оцінки сільськогосподарської продукції.

Публікації науковців підтверджують тезу про позитив справедливої вартості в процесі достовірного представлення аграрного бізнесу та дотримання фундаментальних принципів оцінки як одного з базових складових елементу методу бухгалтерського обліку. Зокрема, на думку професора Є.В. Калюги, "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" [4, с. 19]. Проте, як зазначає автор, ці механізми не застосовують в українському державному секторі.

Таблиця 1. Вартість довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах України у 2013–2018 рр. (за даними ф. 1 "Баланс", станом на початок року), млн грн

Показник	Роки						2018 р. у % до 2013 р.
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
Необоротні активи – усього	101200,2	117942,3	123008,8	171147	218567,8	272513,7	269,282
у т.ч. довгострокові біологічні активи (залишкова вартість)	6525,8	7685,3	7108,2	8099,7	8959,2	10472,5	160,478
частка, %	6,4	6,5	5,8	4,7	4,1	3,8	-2,6 в.п.
Оборотні активи – усього	175091,8	195021,3	267541,1	514624,6	1318667,2	639025,2	364,966
поточні біологічні активи	11737,9	11873,7	12094,9	14259	16972,2	18448,5	157,17
частка, %	6,7	6,1	4,5	2,8	1,3	2,9	-3,8 в.п.

Джерело: розраховано за даними [9].

На погляд А.Г. Ловінської, сильною стороною справедливої вартості є "те, що її використання створює умови для об'єктивного оцінювання майбутніх грошових потоків, забезпечення порівнянності активів, придбаних у різний час. Слабкою стороною справедливої вартості є її умовний характер, адже вона визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджена документально. Крім того, вона певною мірою "сприяє" порушенню принципу обачності, дотримання якого вимагається при складанні фінансової звітності" [5, с. 66].

Дослідник В.М. Метелиця вважає, що "при виборі моделі оцінки справедливої вартості за

Таблиця 2. Окремі проблемні аспекти практичного застосування справедливої вартості під час оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції в аграрних підприємствах України

Види продукції	Проблеми застосування справедливої вартості
Продукція рослинництва	На відміну від наявності біржових котирувань щодо класового зерна, інформація про ціни на фуражне зерно важкодоступна; у цінах активного ринку не враховують показники якості зерна, зокрема ступеня його вологості; закритість інформації щодо кінцевих контрактів при переоцінці продукції за методом аналізу контрактів на період збирання врожаю; відсутність публічної інформації щодо врожайності, якісного складу посівів і технологічних показників вирощування специфічних культур (наприклад, у горіхівництві, рисівництві, овочівництві, вирощуванні ягід, лікарських рослин, льондовгунцю, садівництві та виноградарстві тощо), що ускладнює пошук бази порівняння для встановлення справедливої вартості
Продукція тваринництва	Неможливість порівняння цін активного ринку дрібних та середніх фермерських господарств і великих аграрних підприємств, які вирощують породисту худобу; відсутність спеціалізованої інформації про надої, тривалість життя худоби, несучість, фертильність та ін., що унеможливило пошук аналогів оцінюваної за справедливою вартістю групи біологічних активів; відсутність публічної інформації щодо укладених контрактів і технологічних показників розвитку специфічних виробництв (наприклад вівчарства, козівництва, рибиництва, конярства, шовківництва тощо)

Джерело: авторська розробка.

Таблиця 3. Потенційні ризики застосування різних методів визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Метод	Суть методу [10]	Потенційні ризики та проблеми застосування
Метод аналізу контрактів	Для визначення ціни аналізують цінові пропозиції постійних контрагентів (покупців та заготівельних організацій) на оцінювані біологічні активи, та ціни підприємств регіону, які продають подібні біологічні активи	Постійні клієнти можуть мати великі знижки, особливо коли є фактор значної концентрації продажу окремим дебіторам, зокрема в разі монополізації регіонального ринку окремими суб'єктами або реалізації продукції пов'язаним особам. У таких умовах часто не дотримуються принципу «витагнутої руки», відповідно контракти можуть укладати не за ринковою вартістю
Метод останніх цін	Справедливу вартість біологічних активів на дату балансу встановлюють за останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство)	Останні операції можуть не відображати стан ринку загалом і коливатися залежно від умов конкретної угоди; крім того, достовірно неможливо врахувати вплив якісних характеристик товару під час визначення останньої ціни
Метод аналогів	Справедливу вартість біологічних активів установлюють на підставі ринкових цін на подібні біологічні активи, скоригованих з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначають справедливу вартість	Біологічні активи самі по собі специфічний товар і є переважно кінцевим продуктом для сільськогосподарської ланки виробництва, тому судження щодо наявності і визначення активів-аналогів як таких можуть суттєво викривити кінцевий результат
Метод додаткових показників	Біологічний актив може бути оцінено за вартістю сільськогосподарської продукції чи іншої продукції, яку можна отримати в разі припинення процесів його життєдіяльності (велику рогату худобу, свиней можна оцінювати за вартістю м'ясопродуктів)	Призводить до заниження вартості активів, оскільки фактично вартість визначають за залишковим, «ліквідаційним» принципом, який доречний тоді, коли актив знецінився і його вже не можна використовувати за прямим призначенням
Метод дисконтування	Справедливу вартість визначають за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчислену відповідно до норм п(с)бо 28 «зменшення корисності активів»	Суперечить загальним правилам ціноутворення і концептуальним основам фінансової звітності, тому що насправді на вартість активу впливає фактор фінансування покупця (надання товарного кредиту). Чим більше відстрочення платежу за окремим контрактом, тим меншою є вартість активу і навпаки. Отже, один і той самий актив може мати різну вартість у різних підприємств одного регіону лише через умови поставки й оплати. Це несе ризики викривлення собівартості реалізації під час відпуску продукції у фінансовій звітності, адже до неї включають вплив фінансової складової, яка має бути визнана нижчою від валового прибутку

Джерело: систематизовано автором.

нормами МСБО 41 та ПСБО 30 більш прийнятною для України є застосування національного стандарту, оскільки інфраструктура вітчизняного аграрного ринку не забезпечує той рівень доступності інформації про цінову кон'юнктуру, який характерний для країн Європи чи США. Крім того, відповідність поточним ринковим цінам більш обґрунтована у періоди глибоких інфляційних коливань" [6, с. 48].

Водночас чотирнадцятирічна практика імплементації норм П(С)БО 30 в облікову практику свідчить про наявність суттєвих недоліків справедливої оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Однією з найбільш суттєвих відмінностей міжнародного та національного стандарту є варіативність застосування справедливої вартості під час первісної оцінки сільськогосподарської продукції, яка є обов'язковою згідно з МСБО 41 [7] і має альтернативу у вигляді виробничої собівартості відповідно до норм П(С)БО 30 [11]. Вважаємо, що наявність таких розбіжностей створює основу для "спотворе-

ного" відображення аналогічних активів аграрних підприємств, що подають фінансову звітність за міжнародними та національними стандартами обліку.

У деяких випадках використання найостаннішої ринкової ціни операції, ринкової ціни на подібні активи та відповідних галузевих показників (вартість садових насаджень у розрахунку на експортний піддон, бушель чи гектар, та вартість худоби, виражена на кілограм м'яса) можуть привести до різних висновків щодо справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції. Водночас підприємство розглядає причини таких розбіжностей, щоб визначити найбільш достовірну оцінку справедливої вартості в межах відносно вузького діапазону обґрунтованих оцінок [7]. Більше того, стосовно довгострокових біологічних активів, зокрема багаторічних насаджень, активні ринки знайти взагалі дуже складно, а часом неможливо. Не маючи достовірних цін активних ринків, підприємства вдаються до нестандартних методів визначення справедли-

вої вартості та професійних суджень, що породжує певний суб'єктивізм і може стати причиною викривлення інформації.

Отже, методологія оцінки за справедливою вартістю історично виникла та була орієнтована на реалії розвинених країн Західної Європи і США, проте її імплементація в економічний простір України стикається із серйозними перепонами, головна з яких — відсутність "відкритих" активних ринків та надійних джерел інформації щодо цін на продукцію й оцінки продукції при її первісному оприбуткуванні з виробництва (табл. 2).

Окреслені акценти ставлять бухгалтера аграрного підприємства перед непростим вибором — якою інформацією користуватися, із яких джерел, чи є вона достовірною та як її можна застосувати для конкретного підприємства. Саме тому, на нашу думку, до встановлення цін активного ринку, хоча б специфічних біологічних активів та сільськогосподарської продукції, слід залучати державне галузеве управління та статистичні органи.

Згадані обставини неминуче впливають на рівень економічної безпеки аграрних підприємств, оскільки недосконалість механізмів встановлення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції не дозволяє об'єктивно використати один із фундаментальних елементів методу бухгалтерського обліку — оцінку, що має наслідки в подальшому відображенні операцій та викривленні їх у фінансовій звітності. Це може стати перепоною в процесі прийняття управлінських рішень на основі показників обліку та звітності. Потенційні ризики цього процесу згруповано в таблиці 3.

Вплив на економічну безпеку аграрних підприємств не обмежується справедливою вартістю, а має й ряд інших особливостей, що є підставою для формування припущення про часткову неадекватність методології обліку сільськогосподарської діяльності запитам зміцнення економічної безпеки агробізнесу.

Однак, на наше глибоке переконання, найбільш вагомим є відсутність галузевого ре-



Рис. 1. Змістовні передумови невідповідності методології обліку сільськогосподарської діяльності вимогам управління економічною безпекою аграрних підприємств

Джерело: авторська розробка.

гулювання системи обліку в аграрному секторі. Це, як окреслив В.М. Жук, призводить до таких негативних наслідків: запізнення надходження інформації до галузевого управління з органів Держкомстату; неврахування потреб галузевого управління в процесі побудови звітних форм; зниження достовірності інформації через безконтрольність за дотриманням методології її формування; послаблення економічної роботи на підприємствах та занепад професійності бухгалтерів; невідповідність бухгалтерських служб галузі до запровадження міжнародних стандартів та супроводження іноземних інвестицій [2].

У своїй сукупності зазначені проблеми формують вектори оцінки адекватності безпековим запитам діючої методології обліку сільськогосподарської діяльності (рис. 1) та заходи щодо їх максимального зближення.

Вважаємо, що встановлена часткова невідповідність методології обліку сільськогосподарської діяльності вимогам управління економічною безпекою є однією з визначальних рушійних сил необхідності формування архітектури обліково-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою аграрних підприємств, яка може стати важливим інформаційним драйвером сталого розвитку та ризик-менеджменту аграрних підприємств.

ВИСНОВКИ

Сучасна методологія бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності, яка ґрунтується на міжнародних стандартах обліку, унаслідок недосконалості та нерегульованості оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та недосконалості національних стандартів обліку, частково не відповідає безпечним запитам управління аграрними підприємствами.

Це може стати перепоною під час прийняття управлінських рішень на основі показників обліку та звітності. Доведено, що ця методологічна невідповідність тривалий час є одним із найбільш вагомих проблемних акцентів організації обліку в аграрному секторі та суттєвим фактором зниження рівня економічної безпеки аграрних товаровиробників. Це зумовлює необхідність максимального наближення методології обліку сільськогосподарської діяльності до безпечних запитів управління аграрними підприємствами в процесі подальших досліджень та практичної роботи.

Література:

1. Гайдуцький П.І., Жук В.М. Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз. *Економіка України*. 2012. № 12. С. 72—82.
2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
3. Жук В.М. Наукове обґрунтування формування стратегічних запасів зерна: перспективи України в умовах глобалізації. *Економіка АПК*. 2012. № 5. С. 19—25.
4. Калюга Є.В. Облік біологічних активів у державному секторі // *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. 2014. Т. 18. № 2. С. 16—22.
5. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 256 с.
6. Метелиця В.М. Стандартизація галузевої методології обліку як елементу професії бухгалтера. *Економіка АПК*. 2013. № 6. С. 45—53.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (дата звернення: 03.05.2020).
8. Моссаковський В.Б. Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2013. № 6. С. 40—45.
9. Офіційний сайт Державної служби статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 03.05.2020).
10. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних

активів: Наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення 03.05.2020).

11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2015 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 03.05.2020).

References:

1. Ghajducjkyj, P.I. and Zhuk, V.M. (2012), "The role of accounting in preventing economic crises", *Ekonomika Ukrainy*, vol. 12, pp. 72—82.
 2. Zhuk, V.M. (2009), *Konceptija rozvytku bukhgaltersjkojho obliku v aghrarnomu sektori ekonomiky* [The concept of accounting development in the agricultural sector of the economy], Institute of Agrarian Economics, Kyiv, Ukraine.
 3. Zhuk, V.M. (2012), "Scientific substantiation of formation of strategic stocks of grain: prospects of Ukraine in the conditions of globalization", *Ekonomika APK*, vol. 5, pp. 19—25.
 4. Kaluga, E.V. (2014), "Accounting for biological assets in the public sector", *Ekonomichnyj analiz*, vol. 18, no. 2, pp. 16—22.
 5. Lovinsjka, L. Gh. (2006), *Ocinka v bukhgaltersjkomu obliku* [Valuation in accounting], KNEU, Kyiv, Ukraine.
 6. Metelycja, V.M. (2013), "Standardization of industry accounting methodology as an element of the accounting profession", *Ekonomika APK*, vol. 6, pp. 45—53.
 7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 41 "Agriculture", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (Accessed 03 May 2020).
 8. Mossakovsjkyj, V.B. (2013), "Features of management accounting in agricultural enterprises", *Ekonomika APK*, vol. 6, pp. 40—45.
 9. The official site of the State Statistics Service of Ukraine (2020), available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Accessed 4 June 2020).
 10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2006), Resolution "On approval of Methodical recommendations on accounting of biological assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (Accessed 03 May 2020).
 11. Cabinet of Ministers of Ukraine (2015), Resolution "On approval of the Regulation (standard) of accounting 30 "Biological assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (Accessed 03 May 2020).
- Стаття надійшла до редакції 13.07.2020 р.*