**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА**

На правах рукопису

**УДК 657.1:657.222**

**ГОНЧАРЕНКО НАТАЛІЯ ВОЛОДИМИРІВНА**

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ**

**08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит**

**(за видами економічної діяльності)**

**Дисертація на здобуття наукового ступеня**

**кандидата економічних наук**

**Науковий керівник:**

**доктор економічних наук,**

**професор**

Купалова Галина Іванівна

**Київ – 2010**

ЗМІСТ

ВСТУП ……………………………………………………………………….…...... 3

РОЗ­ДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ………………………………………... 12

* 1. Біологічні активи як обліково-економічна категорія …..…………………12
  2. Класифікація біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку …..28
  3. Теоретико-методичні засади та інформаційне забезпечення аналізу біологічних активів ……………………………………………………….………..45

Ви­сно­в­ки до роз­ді­лу 1 …………………………………………………….……...61

РОЗ­ДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ………………………..…63

* 1. Методологічні засади бухгалтерського обліку біологічних активів ……63
  2. Організація бухгалтерського обліку біологічних активів в аграрних підприємствах ………………………………..…………………...………..…...….86
  3. Оцінка біологічних активів в бухгалтерському обліку …….……….......102

Ви­сно­в­ки до роз­ді­лу 2 …………………………………………………………..132

РОЗ­ДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ….………...…134

3.1. Удосконалення бухгалтерського обліку біологічних активів.................. 134

3.2. Удосконалення організаційно-методичних засад оцінки біологічних активів…………………………………………………………………………...…149

3.3. Удосконалення методологічних засад аналізу біологічних активів …….171

Ви­сно­в­ки до роз­ді­лу 3 ………………………………………………...........…..200

ВИСНОВКИ …………………………………………………………...……….…202

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ……………………………………......206

ДОДАТКИ ………………………………………………………………………..229

1. ВІДОМОСТІ, ЩО ПІДТВЕРДЖУЮТЬ УЧАСТЬ АВТОРА У
2. НАУКОВИХ РОЗРОБКАХ І ВПРОВАДЖЕННЯ ЇХ У ВИРОБНИЦТВО

ВСТУП

**Актуальність теми.** Біологічні активи є засобами виробництва, продуктами харчування, сировиною для промисловості та експортованим товаром. Вони життєво необхідні для здійснення виробничо-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств та забезпечення добробуту населення. Завдяки винятковому значенню, біологічні активи відіграють стратегічну роль у забезпеченні соціально-економічного розвитку економіки України, формуванні продовольчої безпеки, подоланні наслідків світової економічної кризи. В сучасних надзвичайно складних економічних умовах сільське господарство виступає одним із не багатьох видів діяльності, що має тенденцію до зростання. У першому півріччі 2009 р. порівняно з аналогічним періодом 2008 р. в Україні при загальному скороченні обсягу ВВП на 46,7 млн. грн., або на 20,3 %, у сільському господарстві спостерігався приріст цього показника на 0,8 млн. грн., тобто на 1,3 %, при зростанні обсягу виробництва галузі на 1,5 млн. грн., або на 2,6 %. Збільшився також експорт продуктів рослинного походження на 965 млн. грн., або на 111,4 %, тоді як їх імпорт зменшився на 113 млн. грн. або 16,3 %. Позитивне зовнішньоторговельне сальдо в сільському господарстві у першому півріччі 2009 р. склало 1879,1 млн. дол. США.

Враховуючи важливе соціально-економічне значення біологічних активів, удосконалення їх бухгалтерського обліку є пріоритетним завданням облікової науки і практики з метою формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю аграрних підприємств і галуззю в цілому. Облікова інформація про стан, рух і результати перетворень біологічних активів використовується при плануванні виробничо-торговельної діяльності господарств, нормуванні насіннєвого фонду і кормової бази, контролі за їх цільовим використанням. Бухгалтерський облік біологічних активів необхідний при виявленні внутрішньогосподарських резервів підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Роль бухгалтерського обліку біологічних активів посилилась з набуттям чинності 1 січня 2007 р. національного П(С)БО 30 «Біологічні активи». Завдяки цьому біологічні активи виокремлено в окремий об’єкт обліку та впроваджено методологічні засади їх обліку, що відповідають нормам МСФЗ 41 «Сільське господарство».

Теоретичні та методологічні засади бухгалтерського обліку й аналізу оборотних і необоротних активів у контексті реформування національної системи обліку України досліджували провідні вітчизняні і зарубіжні вчені-економісти: А.С. Бакаєв, П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинець, В.Г. Гетьман, С.Ф. Голов, М.Я. Дем’яненко, Н.І. Дорош, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, Л.Г. Ловінська, П.Т. Саблук, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Л.К. Сук та ін. Методологію бухгалтерського обліку біологічних активів, запроваджену П(С)БО 30 «Біологічні активи», проблеми її практичного застосування, вплив на достовірність облікової інформації вивчали: Р.Є. Грачова, В.М. Жук, М.Г. Михайлов, В.Б. Моссаковський, М.Ф Огійчук, С.О. Олійник, О.М. Петрук, Н.Л. Правдюк, В.К. Савчук та ін.

Незважаючи на вагомі наукові напрацювання в частині бухгалтерського обліку й аналізу біологічних активів, залишається ще ряд теоретико-методологічних, практичних і організаційних проблем, які потребують подальшого ґрунтовного дослідження та практичного вирішення. Зокрема, відсутнє однозначне й вичерпне трактування обліково-аналітичної сутності біологічних активів, не повною мірою відпрацьовані теоретико-методологічні засади їх обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Потребує удосконалення й апробації на практиці методика оцінки біологічних активів, актуальним залишається уточнення та розширення класифікації таких активів, а також розробка методологічних засад аналізу їх динаміки та ефективності використання.

Недостатнє вивчення вказаних вище проблем і необхідність розробки конкретних заходів щодо їх вирішення обумовили вибір теми дисертаційної роботи.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами**. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка «Розвиток внутрішнього ринку України в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя» (шифр: 06 БФ 040-01), підрозділ «Розробка основних положень Концепції адаптації статистики, бухгалтерського обліку і звітності до стандартів Європейського Союзу». В межах цієї теми дисертантом обґрунтовані основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку біологічних активів в умовах гармонізації національного бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, розроблені рекомендації щодо методологічних засад аналізу біологічних активів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є удосконалення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку та аналізу біологічних активів у сільському господарстві.

Для досягнення вищезазначеної мети були поставлені такі завдання:

* розкрити сутність біологічних активів як економічної та обліково-аналітичної категорії;
* уточнити класифікацію біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку;
* обґрунтувати теоретичні засади аналізу динаміки та ефективності використання біологічних активів;
* розкрити і критично оцінити методологічні засади бухгалтерського обліку біологічних активів;
* удосконалити організацію бухгалтерського обліку біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах;
* дослідити методичні підходи до оцінки біологічних активів;
* визначити напрями удосконалення бухгалтерського обліку біологічних активів;
* розробити рекомендації щодо удосконалення організаційно-методичних підходів до оцінки біологічних активів;
* сформулювати методичні підходи до аналізу ефективності використання біологічних активів.

*Об’єктом дослідження* є система бухгалтерського обліку біологічних активів, господарських операцій щодо їх біологічних перетворень, формування та використання в сільськогосподарських підприємствах України.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретико-методологічних і організаційних засад бухгалтерського обліку та аналізу біологічних активів.

*Методи дослідження.* Обґрунтування і розкриття обліково-аналітичної сутності біологічних активів здійснено методами індукції і дедукції, аналізу та синтезу. Використання системного методу, а також методів порівняння і групування дозволило визначити основні класифікаційні ознаки і здійснити загальну обліково-економічну класифікацію біологічних активів. При узагальненні результатів наукових розробок щодо методологічних засад бухгалтерського обліку сільськогосподарських рослин і тварин, формуванні пропозицій щодо їх удосконалення застосовано діалектичний, логічний, табличний і графічний методи. Результати практичного впровадження методологічних засад бухгалтерського обліку біологічних активів, запровадженої П(С)БО 30 «Біологічні активи», вивчались за допомогою соціологічного обстеження, опитування, експертної оцінки. Методичні підходи до аналізу тенденцій розвитку, ефективності використання біологічних активів досліджувалися із застосуванням абсолютних, відносних, середніх величин, групування, порівняння, рядів динаміки, балансового, логарифмічного, інтегрального методів. Для дослідження впливу факторів на ефективність використання біологічних активів застосовувався кореляційно-регресійний аналіз.

Інформаційною базою наукового дослідження були нормативно-правові документи Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Міністерства аграрної політики України, Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, матеріали Державного комітету статистики України, розробки науково-дослідних установ, наукові праці та публікації вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, первинні документи, бухгалтерська, податкова і статистична звітність підприємств.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробці теоретико- методологічних засад і практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу біологічних активів в умовах гармонізації національної системи бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами обліку та звітності. Елементи наукової новизни містять такі положення дисертаційної роботи:

*вперше:*

* розроблено методичні засади аналізу економічної ефективності використання біологічних активів, які включають об’єкти, етапи, інформаційно-методичне забезпечення аналізу, з метою посилення інформаційно-аналітичного забезпечення управління при виявленні резервів підвищення їх продуктивності, збільшенні обсягів виробництва продукції;

*удосконалено:*

- класифікацію біологічних активів з метою розширення класифікаційних ознак таких об’єктів обліку, що сприятиме поліпшенню організації їх аналітичного обліку, уточненню об’єктів обліку витрат та калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції за окремими видами активів;

- систему документального оформлення операцій первісного визнання біологічних активів та зміни вартості в результаті біологічних перетворень шляхом розробки первинних документів «Довідка про зміну справедливої вартості біологічних активів», «Розрахунок витрат на місці продажу біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції» з метою підвищення якості обліково-аналітичної інформації управління;

- методологічні засади бухгалтерського обліку поточних біологічних активів рослинництва за рахунок уточнення об’єктів обліку витрат на формування додаткових біологічних активів рослинництва (розсада, саджанці, живці) залежно від напряму їх використання, що сприятиме ефективному обліку витрат, обґрунтованій калькуляції собівартості таких активів, формуванню інформації для ціноутворення;

- оцінку біологічних активів за справедливою вартістю шляхом організації централізованого моніторингу ринкових цін на сільськогосподарську продукцію на регіональному рівні, що сприятиме зменшенню обсягу обліково-аналітичної роботи при оцінці біологічних активів, спрощенню контрольно-ревізійних процедур, формуванню обґрунтованої інформації для потреб управління;

- методологічні засади бухгалтерського обліку біологічних активів у частині відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій з первісного визнання поточних біологічних активів тваринництва, що сприятиме удосконаленню обліку виробництва, обґрунтованій калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції у тваринництві;

*дістали подальшого розвитку:*

- методологічні засади оцінки біологічних активів у частині застосування методу теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень для визначення справедливої вартості біологічних активів з метою формування об’єктивної, достовірної та обґрунтованої облікової інформації про фінансові результати від зміни справедливої вартості таких активів на звітну дату;

- система інформаційно-аналітичного забезпечення управління виробничим процесом сільськогосподарських підприємств за рахунок розробки та практичної апробації кореляційно-регресійної факторної моделі залежності рентабельності біологічних активів від рівня розвитку виробничо-трудового потенціалу господарств;

* термінологічна база бухгалтерського обліку в сільському господарстві за рахунок розкриття обліково-аналітичної сутності й уточнення термінів «біологічні активи» і «справедлива вартість біологічного активу».

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що вони формують теоретичну базу для дослідження й практичного розв`язання проблем бухгалтерського обліку біологічних активів, його гармонізації з методичними засадами обліку інших видів активів аграрного виробництва. Реалізація пропозицій і рекомендацій, що містяться в роботі, сприятиме удосконаленню бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності в частині формування повної, обґрунтованої й неупередженої інформації про господарські операції з біологічними активами відповідно до вимог користувачів в умовах ринкової економіки. Наукові розробки доведені до практичного використання.

Пропозиції щодо удосконалення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку та аналізу біологічних активів, розроблені за результатами проведеного дослідження, використані Управлінням бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи Міністерства аграрної політики України при впровадженні Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (довідка від 27.02.2009 № 27-2-03/50). Пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку біологічних активів в аграрних підприємствах використані Національною сільськогосподарською палатою України при підготовці та проведенні семінарів і тренінгів з питань розробки бізнес-планів для сільськогосподарських підприємств та фермерських господарств (довідка від 09.10.2008 р. № 254/1-03). Результати дисертаційної роботи впроваджені в практику діяльності Київської обласної сільськогосподарської дорадчої служби під час надання дорадчих послуг сільськогосподарським підприємствам з питань організації бухгалтерського обліку та аналізу відповідно до норм П(С)БО 30 «Біологічні активи» (довідка від 09.10.2008 р. № 50/10). Основні науково-методичні положення та результати дисертаційної роботи використовуються кафедрою обліку та аудиту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка у навчальному процесі при викладанні курсів «Фінансовий облік» і «Аналіз економічної діяльності», підготовці дипломних робіт та доповідей студентів на наукових конференціях (довідка від 24.07.2009 № 013/459). Пропозиції щодо організації бухгалтерського обліку біологічних активів використані фахівцями Виробничого сільськогосподарського підприємства Національного аграрного університету «Немішаєвський агротехнічний коледж» під час впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» в практику облікової роботи та при розробці навчальних програм «Фінансовий облік» та «Управлінський облік» (довідка від 16.09.2008 № 58/3).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаною науковою роботою, в якій викладено авторських підхід до розв’язання важливої наукової проблеми – удосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» та розробка теоретико-методичних підходів їх аналізу в умовах розвитку обліково-інформаційного середовища. Наукові положення, висновки й рекомендації, які виносяться на захист, є авторським здобутком, одержаним одноосібно.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення і результати дисертації доповідались і обговорювались на науково-практичних конференціях: ІІІ Міжнародній науково-практичній конференції «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» (м. Київ, 2007 р.), міжнародних науково-практичних конференціях студентів, аспірантів та молодих вчених Шевченківська весна: «Сучасний стан науки: досягнення, проблеми та перспективи розвитку» (м. Київ, 2007 р.) та «Актуальні проблеми сучасного економічного розвитку України» (м. Київ, 2008 р.), VІ Міжнародній науково-теоретичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох століть» (м. Тернопіль, 2008 р.), VІІ Міжнародній студентській конференції, присвяченій пам’яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О. С. Бородкіна «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія та організація» (м. Київ, 2009 р.), IV Міжнародній науково-практичній конференції «Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації» (2008 р., м. Київ), міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій 90-річному ювілею Національної академії наук України «Конкурентоспроможність та інновації: проблеми науки та практики» (м. Харків, 2008 р.), міжнародній науково-практичній конференції «Настояща изследования» (Софія, 2009 р.), Сьомій міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2010 р.).

**Публікації.** За те­мою ди­се­р­та­цій­ної ро­бо­ти опу­б­лі­ко­ва­но 20 са­мо­стій­но під­го­то­в­ле­них на­у­ко­вих праць за­га­ль­ним об­ся­гом 7,0 друк. арк., з них: 10 на­уко­вих ста­тей у фа­хо­вих ви­дан­нях (5,4 друк. арк.), одна стаття у зарубіжному науковому виданні (0,4 друк. арк.) та 9 тез кон­фе­ренцій (1,2 друк. арк.).

Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел і додатків. Основний зміст дисертації викладено на 247 сторінках комп’ютерного тексту. Дисертація містить 36 таблиць на 19 сторінках, 32 рисунки на 17 сторінках, список використаних джерел, що включає 228 найменувань на 23 сторінках, 11 додатків на 14 сторінках, а також відомості, що підтверджують участь автора у наукових розробках і впровадження їх у виробництво.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку й аналізу біологічних активів дозволило сформувати висновки, які висвітлюють шляхи досягнення мети та вирішення основних завдань, поставлених у дисертаційній роботі.

1. Дослідження практики обліку біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах показало, що впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» та спеціалізованої методики їх бухгалтерського обліку, поки що не забезпечило належну організацію обліку в аграрних підприємствах, якість та повноту облікової інформації, прозорість і зрозумілість інформаційного середовища для інвесторів. Разом з тим, встановлено, що вихід України на міжнародні ринки сільськогосподарської продукції потребує посилення дослідження теоретичних і практичних проблем бухгалтерського обліку та аналізу біологічних активів як основного джерела сільськогосподарської продукції.
2. За результатами проведеного дослідження виявлено, що трактування біологічних активів, наведені у Міжнародних стандартах фінансової звітності та чинних вітчизняних нормативно-правових актах, недостатньо характеризують їх обліково-аналітичну сутність, спричиняє споріднене сприйняття біологічних активів з основними засобами і запасами. Це викликає низку проблем щодо обліку окремих видів біологічних ресурсів, їх аналізу та управління. Обґрунтовано, що біологічні активи як об’єкт бухгалтерського обліку слід розглядати як живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, які в результаті минулих подій контролює або якими володіє суб’єкт господарської діяльності та використання яких у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому.
3. Враховуючи класифікацію оборотних і необоротних активів в бухгалтерському обліку для виділення біологічних активів в окремий об’єкт обліку доведено необхідність застосування класифікаційних ознак за видом економічної діяльності та способом використання у виробничому процесі. Це уточнене місце біологічних активів у загальній класифікації оборотних і необоротних активів сільськогосподарських підприємств сприяє кращій організації їх обліку та аналізу. З метою побудови ефективного аналітичного обліку біологічних активів в роботі запропоновано застосовувати наступні класифікаційні ознаки: для довгострокових біологічних активів рослинництва – право власності, вид багаторічних насаджень, сорт, дата переведення зі складу незрілих біологічних активів, центр відповідальності; для довгострокових біологічних активів тваринництва – галузь тваринництва, статево-вікові групи, центр відповідальності; для незрілих біологічних активів – вид багаторічних насаджень, дата закладання, структурний підрозділ; поточних біологічних активів рослинництва – галузь рослинництва, вид культур, сорт, структурний підрозділ; для поточних біологічних активів тваринництва – галузь тваринництва, статево-вікові групи.
4. Критичний аналіз системи документів первинного обліку біологічних активів показав, що документування операцій з біологічними активами потребує впровадження спеціалізованих документів з обліку їх первісного визнання та результатів біологічних перетворень. Застосування первинних документів «Довідка про зміну справедливої вартості біологічних активів» і «Розрахунок витрат на місці продажу біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції» сприятиме розширенню системи первинних документів обліку біологічних активів, полегшенню ревізії і внутрішнього контролю за правильністю відображенню господарських операцій з біологічними активами на рахунках бухгалтерського обліку.
5. Узагальнення практики організації бухгалтерського обліку формування додаткових біологічних активів рослинництва показало необхідність уточнення об’єктів обліку витрат залежно від напряму використання таких активів: реалізації та використання для власного виробничого процесу. Доведено, що побудова аналітичного обліку шляхом відкриття на субрахунку «Вирощування розсади (саджанців, живців)» аналітичних рахунків «Вирощування розсади (саджанців, живців) для реалізації» та «Вирощування розсади (саджанців, живців) для внутрігосподарських потреб» сприятиме посиленню обліково-аналітичної інформації управління сільськогосподарським підприємством.
6. Враховуючи природні особливості біологічних активів змінювати якісні характеристики протягом терміну використання, з урахуванням сучасного розвитку аграрної інфраструктури в дисертаційній роботі доведено доцільність визначати справедливу вартість біологічних активів за теперішньою вартістю готової продукції, що буде отримана від них. При первісному визнанні біологічних активів для оцінки вартості майбутньої сільськогосподарської продукції необхідно враховувати середню продуктивність, якість і товарність продукції, кон’юнктуру ринкових цін.
7. Запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» ускладнило облік формування поточних біологічних активів тваринництва, процедуру калькулювання собівартості отриманої від них сільськогосподарської продукції, складання статистичної звітності. Для удосконалення кореспонденції рахунків з первісного визнання біологічних активів пропонується рахунок 23 «Виробництво» використовувати лише для обліку операційних витрат. Різницю між справедливою вартістю біологічних активів та витратами доцільно відносити на рахунок доходів (витрат) шляхом прямого збільшення (зменшення) вартості таких активів.
8. За результатами критичного аналізу теоретико-організаційних підходів оцінки біологічних активів для покращення організаційних засад визначення їх справедливої вартості запропоновано запровадити єдину, доступну базу даних ринкових цін на сільськогосподарську продукцію і біологічні активи в окремому регіоні, закріпивши функції з їх моніторингу та доведення до користувачів за конкретною структурою. В роботі визначено, що в сучасних умовах розвитку аграрної інфраструктури такі функції можуть виконувати обласні управління статистики та інспекції з формування цін на сільськогосподарську продукцію. Перспективними структурами є оптові ринки сільськогосподарської продукції і дорадницькі служби. Доведено, що для полегшення встановлення справедливої вартості біологічних активів в аграрних підприємствах необхідно визначати і документально зафіксовувати ринкові ціни на сільськогосподарську продукцію на перше число кожного місяця. Перевагою такого підходу є простота застосування, універсальність, повнота і достовірність даних, зменшення витрат на організацію і ведення обліку.
9. Удосконалення інформаційного забезпечення управління потребує обґрунтування теоретичних засад аналізу біологічних активів з метою оцінки їх стану, визначення впливу факторів і встановлення резервів підвищення ефективності виробничої діяльності. З урахуванням нових засад оцінки та визначення фінансових результатів діяльності підприємств в дисертаційній роботі доведено, що аналіз біологічних активів повинен здійснюватись за такими напрями: розмір, структура, стан і динаміка (коефіцієнт вибуття, коефіцієнт оновлення, розмір і структура площ), продуктивність (урожайність, надій молока, приплід) і ефективність використання (віддача і рентабельність біологічних активів).
10. Доведено, що залежно від виду одержаного економічного ефекту і мети аналізу ефективність використання біологічних активів доцільно проводити за трьома аналітичними блоками: аналіз продуктивності, віддача та рентабельність біологічних активів. Комплексний багатофакторний аналіз показав, що на рівень та ефективність використання біологічних активів найбільше впливають цінова політика, витрати виробництва, виробниче навантаження на працівників. Віддача біологічних активів у молочному товаровиробництві залежить від впливу таких факторів, як собівартість продукції, ціна, витрати кормів, навантаження працівників поголів’ям тварин.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Андрійчук В.Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз [Монографія.] / Андрійчук В.Г. – Вид. 2-ге без змін. – К.: КНЕУ, 2006. – 292 с.
2. Бірюкова О.О. Фіксований сільськогосподарський податок: аспекти визначення платників та обліку податку / О.О. Бірюкова // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. ІІІ Міжнар. наук.-практ. Конф.: 29-30 листопада 2007 р. / Відп. за вип. В.М. Жук. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2007. – С. 34-35.
3. Бондур Т.О. Суть біологічних активів та облік їх виробництва у рослинництві / Т.О. Бондур // Облік і фінанси АПК. – 2008. - № 1. – С. 91-95.
4. Бублик Н.В. Вплив облікової оцінки виробничих запасів на фінансові результати сільськогосподарських підприємств / Н.В. Бублик // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. Ч. 3 / За ред. П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2001. – С. 381-384.
5. Бурляй Г.Л. Проблемні питання бухгалтерського обліку за П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Г.Л. Бурляй // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. ІІІ Міжнар. наук.-практ. Конф.: 29-30 листопада 2007 р. / Відп. за вип. В.М. Жук. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2007. – С. 36-38.
6. В Методологическом совете по бухгалтерскому учету / Бухгалтерский учет. – 2002. - № 2. – С. 62.
7. Валович М. Функція економічного аналізу в обгрунтуванні оптимальних управлінських рішень / Микола Валович // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей VІ Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. Відп. ред. З.В. Гуцайлюк. – Тернопіль, 2008. – С. 64-65.
8. Відкритий лист Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України / Облік і фінанси АПК. – 2005. - № 4. С. 4-5.
9. Велика економічна енциклопедія. - Режим доступу: [http://enbv.narod.ru/text/econom/encyclo](http://portal.rada.gov.ua/)/index.html.
10. Гаврилюк В.М. Перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в умовах вступу до світової спільноти: об’єктивні реалії / В.М. Гаврилюк // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. ІІІ Міжнар. наук.-практ. Конф.: 29-30 листопада 2007 р. / Відп. за вип. В.М. Жук. – К.: «Юр-Агро-Веста». – 2007. – С. 17-19.
11. Галасюк В. Как отражают активы в бухгалтерском учете в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности/ В. Галасюк // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. - № 11-12. – С. 42-50.
12. Герасимук І.В. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: історичні, соціальні і економічні проблеми адаптації до вітчизняної облікової культури / І.В.Герасимук // Облік і фінанси АПК. – 2007. - № 11-12. – С. 18-22.
13. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: сучасний стан і розвиток/ С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 8-9. - С. 88-100.
14. Голов С. Справедлива вартісь та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку / Сергій Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 4. – С. 3-18.
15. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [Монографія]/ Голов С.Ф. – К.: Центр учбової літератури, – 2007. – 522 с.
16. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. - № 11. – С. 87-90.
17. Гончаренко Н. Визначення фінансових результатів сільського господарства / Н. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 5. – С. 37-42.
18. Гончаренко Н. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: перспективи та проблеми практичного впровадження / Н. Гончаренко // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей VІ Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. Відп. ред. З.В. Гуцайлюк. – Тернопіль, 2008. – С. 111-113.
19. Гончаренко Н.В. Актуальні питання визначення справедливої вартості біологічних активів / Н.В. Гончаренко //Агроінком. – 2008. - № 3-4. – С. 98-102.
20. Гончаренко Н.В. Бухгалтерский учет биологических активов: проблемы теории и практики / Н.В. Гончаренко // Современный научный вестник. – 2008. - № 22 (48). – С. 113-118.
21. Гончаренко Н. Визначення справедливої вартості біологчних активів з урахуванням цін активного ринку: методичні та інформаційні аспекти / Наталія Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 1. – С.40-45.
22. Гончаренко Н.В. Методичні засади оцінки біологічних активів та її вплив на вартість активів підприємства / Н.В. Гончаренко //Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 2. – С. 31-35.
23. Гончаренко Н.В. Організація первинного обліку біологічних активів у тваринництві / Н.В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. – 2007. - № 11-12. - С. 22-30.
24. Гончаренко Н.В. Справедлива вартість як обліково-економічна категорія / Н.В. Гончаренко // Шевченківська весна: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених. – Вип. VI; У 7 част. – Ч.3/ За заг. зед. проф. В.Д. Базилевича. – К.: ВГЛ «Обрії», 2008. – 268 с.
25. Гончаренко Н. Удосконалення методики визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Наталія Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 11. – С. 39-47.