

УДК 657.421.1

**Качмар О.В.***кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту**ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут»***СУТНІСТЬ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ЯК ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ****THE ESSENCE OF BIOLOGICAL ASSETS AS OBJECTS  
OF ACCOUNTING AND CONTROL****АНОТАЦІЯ**

У статті розглянуто категорію біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. Встановлено умови визнання біологічних активів у бухгалтерському обліку. Досліджено сутність поняття «біологічні активи» в різних наукових і літературних джерелах. Розглянуто два наукових підходи до визначення біологічних активів. Запропоновано визначення біологічних активів, яке дає змогу уточнити сутність біологічних активів як об'єктів бухгалтерського обліку та контролю сільськогосподарських підприємств.

**Ключові слова:** біологічні активи, сільське господарство, бухгалтерський облік, актив, об'єкти обліку та контролю.

**АННОТАЦИЯ**

В статье рассмотрена категория биологических активов как объектов учета и контроля. Установлены условия признания биологических активов в бухгалтерском учете. Исследована сущность понятия «биологические активы» в различных научных и литературных источниках. Рассмотрены два научных подхода к определению биологических активов. Предложено определение биологических активов, которое позволяет уточнить сущность биологических активов как объектов бухгалтерского учета и контроля сельскохозяйственных предприятий.

**Ключевые слова:** биологические активы, сельское хозяйство, бухгалтерский учет, актив, объекты учета и контроля.

**ANNOTATION**

The article deals with the category of the essence of biological assets as objects of accounting and control. The conditions for the recognition of biological assets in accounting are established. The essence of the concept of "biological assets" in various scientific and literary sources is investigated. Two scientific approaches to the definition of biological assets are considered. The definition of biological assets is proposed, which allows to clarify the essence of biological assets as objects of accounting and control of agricultural enterprises.

**Keywords:** biological assets, agriculture, accounting, asset, accounting and control objects.

**Постановка проблеми.** Сільське господарство є специфічним видом діяльності, тому що засобами виробництва являються живі організми – тварини і рослини. Їх вирощування залежить від природних та біологічних факторів і може часто тривати кілька років. Це зумовлює відповідні особливості бухгалтерського обліку таких господарських засобів, які регулюються в Україні П(с)БО 30 «Біологічні активи». Від запровадження даного стандарту в національну облікову практику пройшло вже більше десяти років, проте в сучасних умовах залишається багато дискусійних та нез'ясованих питань щодо тлумачення сутності біологічних активів як об'єктів бухгалтерського обліку та контролю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемні питання бухгалтерського обліку в сільському господарстві, а саме висвітлення

сутності біологічних активів, розглядали багато вітчизняних і зарубіжних учених, зокрема: О.В. Богданюк, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, М.М. Коцупатрий, М.Г. Михайлов, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, Н.В. Перевозник, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, Р.А. Честний, В.Г. Ткаченко, С.В. Додонов, М.В. Додонova, Т.С. Метересова, І.А. Мухіна, Р.Р. Газизов, О.П. Скірпан, М.С. Палюх та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Попри значні напрацювання щодо розкриття проблемного питання сутності біологічних активів єдиної позиції серед науковців із бухгалтерського обліку не існує, а від того, наскільки точно та розширено пропонується визначення біологічних активів, залежить ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Отже, ці питання потребують подальших наукових досліджень та узагальнення сутності біологічних активів як об'єктів обліку та контролю.

**Мета статті** полягає у дослідженні та обґрунтуванні теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо визначення сутності біологічних активів як об'єктів обліку та контролю.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Категорія біологічних активів є однією з найважливіших у господарській діяльності сільськогосподарських підприємств. Про біологічні активи як про об'єкт обліку в сільськогосподарських підприємствах уперше заговорили з прийняттям Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство».

Відповідно до міжнародного стандарту, біологічний актив – це жива тварина або рослина [9]. Таке неконкретне та всеосяжне визначення не тільки не розкриває зміст терміну, а й не конкретизує об'єкт обліку, оскільки не кожна жива тварина і рослина є активом і, відповідно, об'єктом обліку. Таке визначення характеризує тільки перший складник терміну – «біологічний» і зовсім ігнорує другий, але не менш важливий – «актив».

Досліджуючи формулювання визначення поняття «активів» на основі їх властивостей М. Метьюс і М. Перера [10, с. 264] відзначають, що низка авторів розглядає актив як джерело майбутніх доходів, будь-який майбутній дохід; сукупність прибуткового потенціалу, будь-який економічний ресурс, здатний приносити дохід

господарюючому суб'єктові, вірогідні майбутні економічні вигоди, вимірні вірогідні майбутні економічні вигоди, майбутні економічні вигоди.

Як уважають І.В. Замула та Л.П. Черевко, «трактування активів як майбутніх економічних вигід є неточним, оскільки:

– актив ототожнюється з поняттям «дохід», хоча і підлягає визнанню у майбутньому;

– актив слід розглядати як первинне, а результати від його використання – як вторинне. Актив, на нашу думку, є носієм потенційних доходів, але не самими доходами;

– у активів і доходів абсолютно різні моменти визнання, які не збігаються в часі і не відповідають вимогам принципів відповідності і періодичності; більше того, якщо вартість активів визнається у момент включення їх до складу майна підприємства, то очікувані доходи будуть визнані у відповідній (запрацьованій) частці в кожен звітний період упродовж усього терміну їх використання на основі принципу обачності;

– у активів і потенційних доходів різні абсолютні величини у момент визнання» [7, с. 74].

У результаті проведеного дослідження встановлено основні умови визнання біологічних активів (рис. 1).

Виходячи з того, що об'єктом бухгалтерського обліку є актив незалежно від його форми, то не всі живі тварини та рослини можуть бути об'єктами бухгалтерського обліку, а тільки ті, які контролюються підприємством у результаті минулих подій та використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. З огляду на це, тлумачення терміну «біологічний актив», що наведено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» повністю відповідає його економічній сутності. Відповідно до даного стандарту, біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень

здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [16].

Для уточнення сутності біологічних активів проаналізуємо погляди різних науковців (табл. 1).

Як бачимо, серед учених-економістів не існує єдиного підходу до визначення біологічних активів як обліково-аналітичної категорії, оскільки кожен автор трактує його по-своєму. Але всіх науковців, сферою дослідження яких є проблеми обліку біологічних активів, можливо поділити на дві групи: прихильників системного (філософського) підходу та несистемного (видового) підходу (рис. 2).

На нашу думку, доцільно використовувати системний підхід, в якому ширше та конкретніше дається визначення. Дане визначення має право на існування так само, як і перше. В основу другого визначення покладений конкретний вид (форма) майнових елементів підприємства. Таким чином, за другим підходом визначення будь-якої однорідної групи активів вимагає повторення властивостей, характеристик, загальних для інших груп активів. Проте перевага належить визначенню за системним (філософським) підходом.

Дуже цікавою є проблема визначення економічної сутності біологічних активів, яка наведена в праці Н.В. Перевозник: «Недостатнє наукове визначення економічної характеристики біологічних активів призводить до того, що нині немає чіткого розмежування економічних термінів «ресурси», «активи», «біологічні ресурси», «біологічні активи», що спричиняє їх неоднозначне трактування й викликає дискусії щодо їх економічної та обліково-аналітичної сутності» [14, с. 71].

«Для визначення терміну «біологічні активи», – зазначає Н. В. Перевозник, – потрібно застосувати чітко зазначені ознаки активу як



Рис. 1. Умови визнання біологічних активів

Джерело: узагальнено автором на основі [16]

економічної категорії: по-перше, актив має перебувати у володінні підприємства (контролюватися підприємством), по-друге, мусить мати визначену вартість у грошовому виразі, а по-третє, має принести майбутній економічний прибуток. Адже не будь-які рослина або тварина можуть бути активами, а лише ті, які здатні приносити економічну вигоду» [13, с. 117].

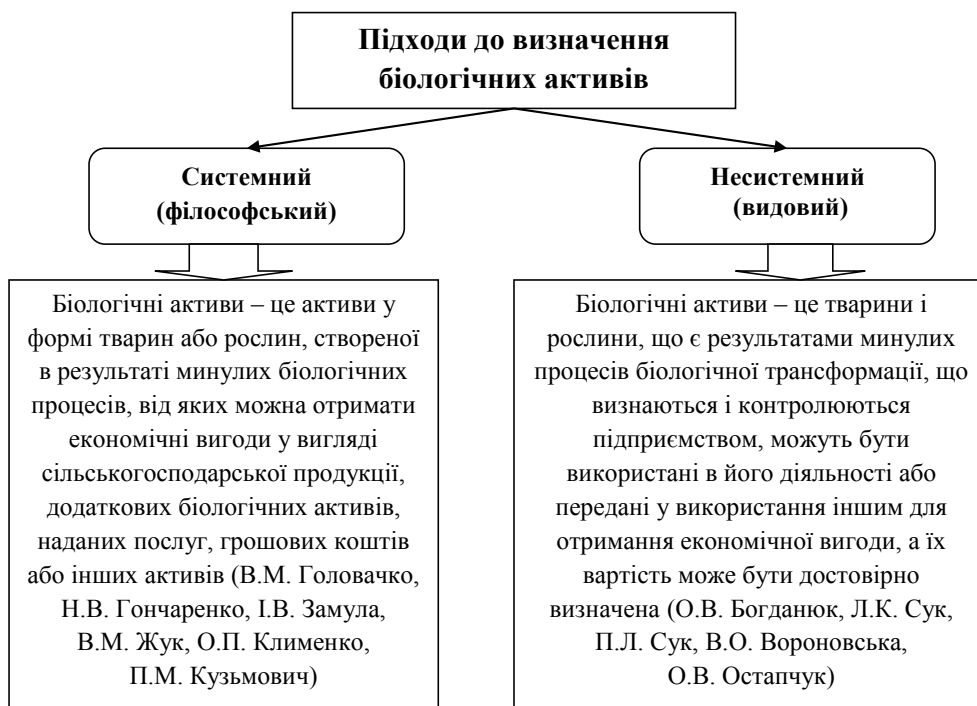
Під час характеристики біологічних активів як активів підприємства для цілей обліку необхідно враховувати, що біологічні активи – це живі організми, які розвиваються за законами природи. Виходячи із цього, природні чинники, які впливають на особливості цих активів та їх облік, визначають їх відміннос-

ті від інших видів активів, що обліковуються підприємствами. Н.В. Перевозник серед таких природних чинників, які впливають на облік біологічних активів, виділяє значну тривалість виробничого процесу, що залежить від впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин (світло, температура повітря, опади) і біологічних характеристик тварин (порода). Зважаючи на це, у сільському господарстві існує сезонність, а сам виробничий процес часто виходить за межі календарного року й досягає кількох років (під час вирощування багаторічних насаджень, корів для відновлення стада тощо). Також через біологічні особливості сільськогосподарських ресурсів від однієї куль-

Таблиця 1

## Визначення поняття «біологічні активи» різними авторами

Автор	Визначення
О.В. Богданюк	На макрорівні: біологічні активи – це частина національного багатства країни, на які встановлено право власності та які реалізують свої функції: ресурсну, екологічні послуги, забезпечення продовольством та підвищення добробуту населення. На мікрорівні: біологічні активи – це природні ресурси, які використовуються у сільському господарстві, контролюються підприємством, здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції [1, с. 14].
В.О. Вороновська	Біологічні активи – це всі об'єкти біосфери, що використовуються у діяльності підприємства [2, с. 39].
В.М. Головачко	Біологічні активи як об'єкт бухгалтерського обліку слід розглядати як живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, якими володіє суб'єкт господарської діяльності та використання яких у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому [3, с. 205].
Н.В. Гончаренко	Біологічні активи – це 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 [4, с. 9].
В.М. Жук	Біологічні активи – живі організми (тварини та рослини), які вирощуються підприємством для отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним для отримання інших вигід [5, с. 35].
А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк	Актив біологічний – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [6, с. 39].
І.В. Замула, Л.П. Черевко	Біологічні активи – це живі організми, що використовуються у сільськогосподарській діяльності та є ресурсами аграрних підприємств, здатні в процесі якісних і кількісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [7, с. 75].
П.М. Кузьмович	Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [8, с. 130].
М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко	Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [19, с. 302].
О.В. Остапчук	Біологічні активи – це живі істоти та організми в сільському господарстві, що здатні рости, розвиватися, містять «активне начало», яке за відповідних умов може створювати живий організм [11, с.123].
В.В. Пасенко	Біологічний актив – це сукупність природних (біологічних) ресурсів, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [12, с. 82].
Н.В. Перевозник	Біологічний актив – живі рослини, тварини, а також інші біологічні ресурси, контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або інші біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [13, с. 117].
Л.К. Сук, П.Л. Сук	Біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів [18, с. 47].



**Рис. 2. Підходи до визначення біологічних активів**

*Джерело: розроблено автором на основі [15, с. 54]*

тури чи виду тварин одержують кілька видів продукції. Крім того, час, затрачений на виробництво сільськогосподарської продукції, не збігається з часом її надходження і реалізації. Терміни одержання готової продукції залежать від строків вирощування тварин. Біологічні активи в процесі виробництва відтворюють частину потрібних предметів та засобів виробництва (молодняк тварин, корми, насіння тощо), необхідних підприємству для підтримання й розширення виробництва [13, с. 116].

У цілому визначення терміну «біологічні активи», що наводиться в П(С)БО 30 «Біологічні активи», є досить оптимальним для характеристики даного об'єкта як економічної та обліково-аналітичної категорії. Разом із тим, досліджуючи обліково-аналітичний процес біологічних активів у сільськогосподарському підприємстві, встановлено, що до складу біологічних активів входять не лише тварини та рослини, а й птахи, риба та бджоли, які, згідно з біологічною класифікацією не є тваринами. Тому погоджуємося з думкою Н.В. Перевозник, яка полягає у тому, що окреслення біологічних активів для обліково-аналітичних цілей у межах «рослина або тварина» звужене й потребує уточнення або доповнення.

Для правильної організації обліку передусім важливо чітко визначити об'єкти обліку. Так, В.Д. Слободян зазначає, що біологічні активи, тобто рослини та тварини, є особливим видом активів, які за своєю економічною характеристикою значно відрізняються від інших об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, вони характеризуються швидкою та постійною зміною як

кількісних й якісних, так і вартісних характеристик. Біологічні активи (рослини та тварини) змінюються практично щохвилини, тому встановити їх сучасний стан щодо обсягу та вартості дуже проблематично [17, с. 8].

**Висновки.** Отже, за результатами проведеного дослідження встановлено, що біологічні активи – це живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, якими володіє суб'єкт господарської діяльності та використання яких у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому. Запропоноване визначення дає змогу уточнити сутність біологічних активів як об'єктів бухгалтерського обліку та контролю сільськогосподарських підприємств.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Богданюк О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2011. 21 с.
2. Вороновська В.О. Еколого-економічний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи». Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 19–20 жовтня 2006 р.). Київ: Юр-Агро-Веста, 2006. С. 39–40.
3. Головачко В.М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних активів. Науковий вісник Мукачівського державного університету. 2015. Вип. 1(3). С. 201–206.
4. Гончаренко Н.В. Облік та аналіз біологічних активів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2010. 21 с.
5. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». Облік і фінанси АПК. 2006. № 6. С. 34–42.

6. Загородній А. Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Київ: Знання, 2007. 1072 с.
7. Замула І.В., Черевко Л.П. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технічного університету. 2012. № 1(59). С. 74–76.
8. Кузьмович П.М. Актуальні питання обліку біологічних активів в різних літературних джерелах. Вісник Житомирського державного технічного університету. 2010. № 2. С. 130–135.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: [http // www. minfin. ua](http://www.minfin.ua) (дата звернення: 15.05.2018).
10. Мэтьюс М.Р., Перера Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
11. Остапчук О.В. Біологічні активи. Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності – об'єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 18 травня 2007 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2007. Ч. 2. С. 123.
12. Пасенко В.В. Проблемні питання обліку фінансових результатів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та їх врегулювання. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф. (19–20 жовтня 2006 р.). К.: Юр-Агро-Веста, 2006. С. 82–84.
13. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія. Формування ринкових відносин в Україні. 2007. № 6(73). С. 115–118.
14. Перевозник Н.В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності Формування ринкових відносин в Україні. 2007. № 8(75). С. 71–76.
15. Пиріжок С.Є. Біологічні активи: визначення поняття. Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Ч. 1. Житомир: ЖДТУ, 2009. С. 51–56.
16. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. URL: [http:// zakon. rada. gov. ua](http://zakon.rada.gov.ua) (дата звернення: 15.05.2018).
17. Слободян В.Д. Особливості обліку біологічних активів. Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. 2007. Вип. 15. Т. 2. С. 8–10.
18. Сук Л., Сук П. Облік біологічних активів. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2007. № 4. С. 47–50.
19. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.; за ред. проф. М.Ф. Огійчука; 5-е вид., перероб. і доп. Київ: Алерта, 2009. 1056 с.