

УДК 657.421.1

О. С. Ткаченко,

к. е. н., доцент кафедри обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7795-9293>

Є. В. Алдакімова,

здобувач гр. МгОП-1-23, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0008-1689-6143>

DOI: 10.32702/2306-6792.2024.23.133

## СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

O. Tkachenko,

PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Taxation and Management of Financial and Economic Security, Dnipro State Agrarian and Economic University

E. Aldakimova,

Student of the gr. MgOP-1-23, Dnipro State Agrarian and Economic University

### ESSENCE AND FEATURES OF ACCOUNTING AND CONTROL OF BIOLOGICAL ASSETS

В статті розглянуто сутність та особливості обліку та контролю біологічних активів. Визначено, що сутність обліку і контролю біологічних активів полягає в систематичному відстеженні та оцінці вартості живих організмів, що використовуються в господарській діяльності для отримання економічної вигоди. Оскільки біологічні активи мають динамічний характер, облік має фіксувати приріст, розмноження або зменшення активів. В ході дослідження запропоновано визначення сутності біологічних активів, а саме як живі організми або рослини, що використовуються в господарській діяльності з метою отримання економічних вигод. Основною особливістю біологічних активів є їх здатність до біологічних перетворень, які можуть поліпшувати їхні якісні або кількісні характеристики. З метою структурування за функціональними ознаками та роллю у виробничому циклі запропонована класифікація біологічних активів участю у господарському процесі.

The article examines the essence and features of accounting and control of biological assets. It was determined that the essence of the accounting and control of biological assets consists in the systematic monitoring and evaluation of the value of living organisms used in economic activities to obtain economic benefits. Since biological assets are dynamic in nature, accounting should record the growth, reproduction or decrease of assets. In the course of the study, it was proposed to define the essence of biological assets, namely as living organisms or plants used in economic activities for the purpose of obtaining economic benefits. The main feature of biological assets is their ability to undergo biological transformations, which can improve their qualitative or quantitative characteristics. For the purpose of structuring by functional characteristics and role in the production cycle, a classification of biological assets participating in the economic process is proposed. In the process of obtaining the final products of animal husbandry or crop production, a profit or a loss arises, in connection with this, a revaluation at the fair value of biological assets is necessary. This necessity arises due to the transformation of biological assets. Changing the fair value by reducing it by the amount of forecasted costs, it becomes necessary to reflect it on the profit and loss account. depending on the type of biological asset, the enterprise can determine the most effective strategies for its use, retention or sale. It also allows you to understand which assets bring short-term benefits, and which are long-term investments. Dividing biological assets into categories helps the enterprise plan their future use, estimate resource needs and forecast profits. control is the regular assessment of the

physical condition of biological assets, including the inspection of animals, plants or other objects, to determine their health, productivity and potential economic benefit. Prompt identification and response to risks helps reduce losses and increase profitability. Accounting for the costs of growing and caring for biological assets allows enterprises to optimize their production processes and increase the efficiency of resource use.

*Ключові слова: бухгалтерський облік, контроль, біологічні активи, підприємство, тваринництво, рослинництво, контроль.*

*Key words: accounting, control, biological assets, enterprise, animal husbandry, plant breeding, control.*

### **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ**

Облік і контроль біологічних активів відіграють важливу роль у підприємствах, що займаються сільським господарством, лісовим господарством, рибальством, тваринництвом та іншими галузями, де вирощування живих організмів є основним джерелом доходу. Біологічні активи — це живі організми, які використовуються для отримання сільськогосподарської продукції або інших вигід. До них належать тварини, рослини, лісові ресурси та інші живі системи, які мають здатність до росту та відтворення. Ефективний облік і контроль біологічних активів дозволяють підприємствам забезпечити точність фінансової звітності, підвищити продуктивність і ефективність управління. Біологічні активи для будь якого підприємства є особистим і унікальним об'єктом у обліковій політиці. Облік і контроль біологічних активів є критично важливими для управління сільськогосподарськими підприємствами та іншими компаніями, що мають справу з живими організмами. Це дозволяє забезпечити точність фінансової звітності, приймати обґрунтовані управлінські рішення, ефективно використовувати ресурси, мінімізувати ризики і підвищувати прибутковість діяльності.

### **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ**

Вивченню ключових понять обліку і контролю біологічних активів присвятила свої наукові праці значна кількість як вітчизняних так і закордонних науковців серед яких слід виокремити: Волчек Р.М. [8], Гаврик О.Ю. [9], Добрунік Т.П. [8], Дьякова В.В. [2], Замула І. В. [3], Іщенко Я.П. [5], Калінчук В.В. [11], Карпачова О. [10], Кравченко О.В. [2], Кубік В.Д. [8], Кузьмович П.М. [4], Присяжнюк Н.М. [9], Ро-

гозний С. [10], Рудич О.О. [9], Свиноус Н.І. [9], Сергеев Я.С. [5], Сьомченко В.В. [11] та ін.

Хоча велику кількість питань було досліджено різними науковцями деякі питання обліку і контролю біологічних активів залишаються мало висвітленими а саме структурування за функціональними ознаками та роллю у виробничому циклі біологічних активів.

### **ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)**

Мета статті ґрунтується на вивченні та аналізі сутності і особливостей обліку і контролю біологічних активів.

### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Сутність обліку і контролю біологічних активів полягає в систематичному відстеженні та оцінці вартості живих організмів, що використовуються в господарській діяльності для отримання економічної вигоди. Облік і контроль біологічних активів спрямовані на відображення їх змін у фінансовій звітності, забезпечення їх точного моніторингу та управління ризиками. З точки зору обліку варто зауважити, що до біологічних активів належать тварини, вирощені для сільськогосподарських цілей, а також багаторічні рослини, рибні господарства та інші живі організми, які приносять економічну вигоду. Біологічні активи повинні оцінюватися за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж. Справедлива вартість визначається на основі ринкової ціни або аналогічних ринкових даних. Це важливо, оскільки активи змінюються через зростання, старіння, розмноження та інші фактори. Оскільки біологічні активи мають динамічний характер, облік має фіксувати приріст, розмноження або зменшення активів. Зокрема, такі зміни включають народження молодняка, збір врожаю або приріст маси тварин. Міжнародний стан-



**Рис. 1. Важливість біологічних активів для підприємства**

Джерело: сформовано авторами.

дарт фінансової звітності МСФЗ 41 "Сільське господарство" вимагає відображення біологічних активів у фінансовій звітності за справедливою вартістю. Це дозволяє інвесторам і зацікавленим сторонам отримувати точну інформацію про стан активів і потенційні фінансові результати підприємства.

Дослідимо більш детально сутність та особливості обліку біологічних активів. Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство" сутність біологічних активів трактується як: "біологічний актив — це жива тварина або рослина" [1]. На нашу думку, дане трактування не надає деталізації досліджуваному поняттю, а отже дослідимо різні погляди науковців стосовно даного питання.

Трактуючи сутнісні аспекти біологічних активів Кравченко О.В. та Дьякова В.В. зазначили, що: "біологічні активи є основними компонентами операційних активів сільськогосподарських підприємств та є важливими ресурсами для їх функціонування та розвитку" [2, с. 10].

Замула І. В. наголошує: "біологічні активи це біологічні складники екосистем, які мають фізичну або потенційну корисність для підприємства [3, с. 112].

Кузьмович П. М. акцентує увагу на тому, що: "біологічні активи є комплексом біологічних ресурсів, які підприємство ідентифікує, оцінює та контролює, і які в процесі біологічних змін здатні виробляти сільськогосподарську продукцію або нові біологічні активи, а також генерувати економічну вигоду іншими шляхами" [4].

Ми погоджуємося з точкою зору Іщенко Я.П. та Сергєєва Я.С. відносно того, що: "створення системи комплексного еколого-економічного

обліку є об'єктивно необхідним у суб'єктів господарювання. А основними об'єктами такого обліку мають бути біологічні активи, як специфічний вид майна, що потребує особливих підходів до його оцінки та відображення в звітності. В цьому контексті пропонується наступне узагальнене визначення: біологічні активи — це сукупність біологічних складників агро-екосистеми (рослин, тварин, землі), які під впливом біологічних перетворень, на які спрямована діяльність підприємства, дають готову сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, чи приносять інші вигоди власнику. З викладеного випливає, що біологічним активом визнається тварина, рослина та землі сільськогосподарського призначення, на біологічні перетворення яких спрямована діяльність підприємства.

Визнається біологічний актив у складі майна підприємства, якщо суб'єкт господарювання має контроль над ним, є ймовірність отримання власником економічної вигоди, та вартість їх може бути точно оцінена" [5].

Проаналізувавши вищенаведене пропонуємо авторське визначення сутності біологічних активів, а саме як живі організми або рослини, що використовуються в господарській діяльності з метою отримання економічних вигод. Основною особливістю біологічних активів є їх здатність до біологічних перетворень, які можуть поліпшувати їхні якісні або кількісні характеристики. Стратегічна важливість біологічних активів для підприємства представлена на рисунку 1.

Облік біологічних активів на підприємстві регламентується такими галузевими стандартами як: НП(С)БО 30 "Біологічні активи" [6] та МСБО 41 "Сільське господарство" [1], котрі регулюють інформаційне висвітлення в бухгалтерському обліку даних про біологічні активи, та відображення інформації про них у фінансовій звітності.

Такі науковці як Добрунік Т.П., Волчек Р.М. та Кубік В.Д. наголошують на тому, що: "відповідно до національної регламентації, об'єкти обліку біологічних активів та результатів їх біологічних трансформацій, встановлюються за галузевим спрямуванням: в рослинництві це види сільськогосподарських рослин, або од-

норідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (наприклад, озимі зернові) чи окремі культури (пшениця, ячмінь, соняшник та ін.), за якими в обліку відображаються витрати на їх посіви та збір врожаю; в тваринництві це види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевих (технологічних) груп (тварини основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі), за якими в обліку відображаються витрати на їх утримання та оприбуткування продукції та/або додаткових біологічних активів" [8].

У новій редакції НП(С)БО 30 зазначається: "біологічні активи при первісному визнанні та на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю, що зменшена на очікувані витрати на продаж, крім випадків, коли справедливу вартість визначити неможливо" [6].

В процесі одержання кінцевої продукції тваринництва або рослинництва виникає прибуток або ж збиток, в зв'язку з цим необхідно є переоцінка за справедливою вартістю біологічних активів. Така необхідність виникає через трансформацію біологічних активів. Змінюючи справедливу вартість шляхом зменшення її на обсяг прогнозних витрат виникає необхідність у відображенні її на рахунку прибутків і збитків.

Стосовно особливостей виникнення прибутку і збитку Свиноус І.В., Свиноус Н.І., Присяжнюк Н.М., Рудич О.О., Гаврик О.Ю. наголошували на тому, що: "прибуток може виникнути при початковій оцінці біологічного активу, як, наприклад, у момент народження теля. Збиток при початковій оцінці біологічного активу може виникнути у зв'язку з тим, що при

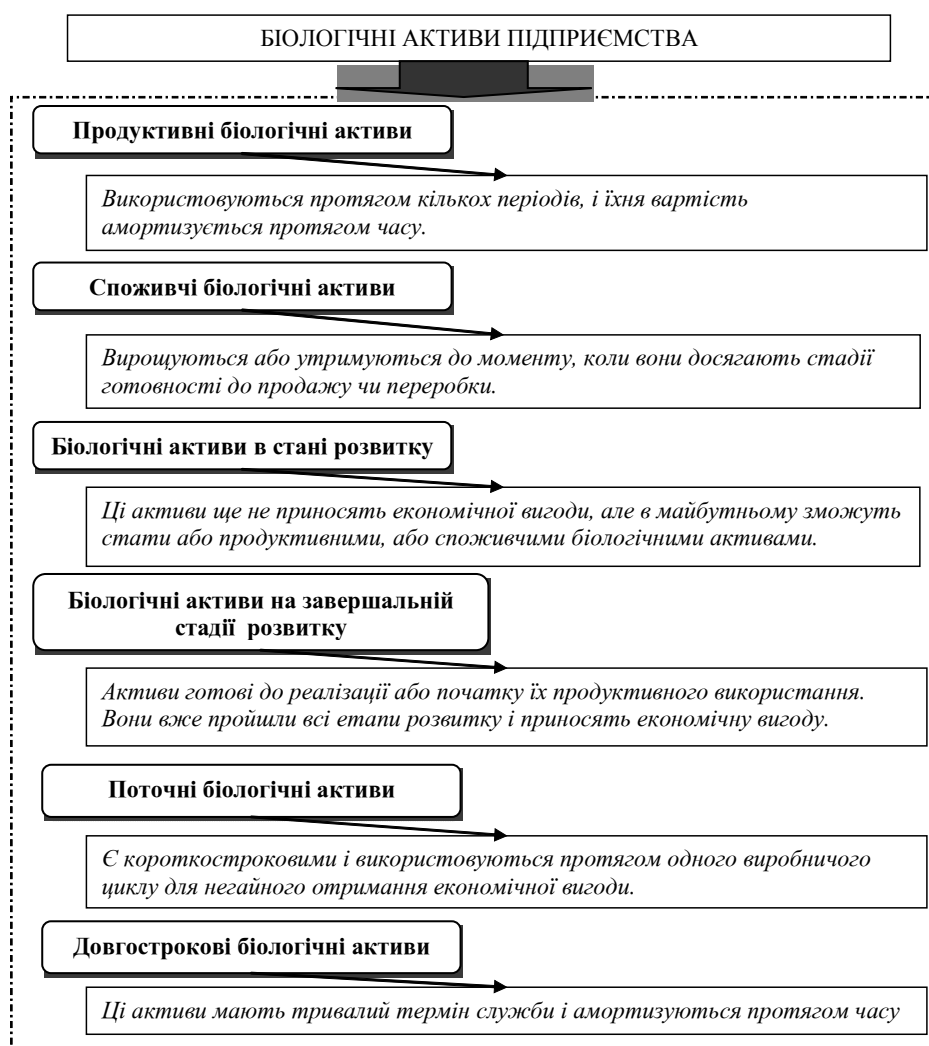


Рис. 2. Категорії класифікації біологічних активів за участю у господарському процесі

Джерело: сформовано авторами.

визначенні різниці справедливої вартості біологічного активу та витрат на продаж дані витрати на продаж віднімаються" [9, с. 31].

Варто погодитися з точкою зору Рогозної С. та Карпачова О., котрі стверджують, що: "для визначення справедливої вартості біологічних активів можуть бути використані наступні галузеві показники: 1) прибуток від продажу сільськогосподарських культур прогнозується на основі очікуваної урожайності; 2) прибуток від продажу молока та м'яса великої рогатої худоби прогнозується на основі очікуваної молочної продуктивності худоби протягом продуктивного життя після звітної дати та очікуваного обсягу м'яса на дату забою, а також імовірних цін його реалізації; 3) середня продуктивність корів визначається за показниками внутрішньогосподарської звітності; 4) собівартість виробництва та витрат на продаж прогнозується на основі фактичних вит-

рат; 5) розрахунок очікуваних цін реалізації та очікуваних витрат здійснюється з урахуванням прогнозного індексу інфляції в Україні" [10].

Враховуючи специфічні особливості ведення бухгалтерського обліку біологічних активів підприємства їх доцільно розподіляти на тварини і рослини. Облік тварин здійснюється на рахунку 10 "Основні засоби", а також на субрахунку 107 "Тварини", рослини варто обліковувати на субрахунку 108 "Багаторічні насадження" і рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи". За субрахунками 107 "Тварини" та 108 "Багаторічні насадження" обліковуються довгострокові біологічні активи, а також багаторічні насадження котрі не пов'язані із сільськогосподарським виробництвом.

З метою структурування за функціональними ознаками та роллю у виробничому циклі біологічні активи класифікують за участю у господарському процесі. Така класифікація дозволяє ефективніше керувати активами, оцінювати їхню вартість і вплив на фінансові результати підприємства. Категорії класифікації біологічних активів за участю у господарському процесі представлені на рисунку 2.

Аналізуючи рисунок 2 зазначимо, що залежно від типу біологічного активу, підприємство може визначити найефективніші стратегії його використання, утримання або продажу. Запропонована класифікація дозволяє точніше оцінювати вартість активів у бухгалтерському обліку, а також обґрунтовано відображати їх у фінансовій звітності. Також вона дозволяє зрозуміти які активи приносять короткострокову вигоду, а які є довгостроковими інвестиціями. Поділ біологічних активів на категорії допомагає підприємству планувати їхнє використання у майбутньому, оцінювати потреби в ресурсах та прогнозувати прибутки.

Важливим елементом у ефективному функціонуванні біологічних активів на підприємстві є чіткий їх контроль. Ми погоджуємося з точкою зору Сьомченко В.В. та Калінчук В.В. відносно того, що: "у сучасних умовах ведення підприємницької діяльності в галузі сільськогосподарства контроль є гарантом прийняття раціональних та оперативних рішень із питань ефективного розвитку підприємства. Розвиток аграрного бізнесу неможливий без вирощування конкурентоспроможної й якісної сільськогосподарської продукції та її реалізації на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту, що нерозривно пов'язано з пошуком принципово нових методів контролю біологічних активів і управління ними для підвищення ефективності господарської діяльності" [11].

На нашу думку, контроль полягає в регулярному оцінюванні фізичного стану біологічних активів, включаючи огляд тварин, рослин або інших об'єктів, щоб визначити їх здоров'я, продуктивність і потенційну економічну вигоду. Контроль за біологічними активами допомагає ідентифікувати можливі ризики, такі як захворювання тварин, шкідники або несприятливі погодні умови, що можуть вплинути на вартість активів. Оперативне виявлення та реагування на ризики допомагають знизити втрати та збільшити рентабельність. Облік витрат на вирощування і догляд за біологічними активами дозволяє підприємствам оптимізувати їхні виробничі процеси і підвищувати ефективність використання ресурсів. Постійний контроль за біологічними активами дозволяє підприємствам вчасно вносити корективи в облікові дані, щоб уникнути неточностей і відхилень від реального стану активів. Це важливо для достовірної фінансової звітності. Облік і контроль біологічних активів дозволяє організувати точне відображення їх вартості та стану в облікових документах і фінансовій звітності. Це дозволяє підприємству ефективно управляти своїми активами, знижувати ризики і приймати обґрунтовані рішення щодо майбутнього розвитку, зокрема щодо оптимізації витрат, підвищення продуктивності та збільшення прибутків.

## ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК

Підсумовуючи результати проведеного дослідження варто наголосити на тому, що біологічні активи для підприємства — це активи, які мають біологічну природу та можуть перетворюватися під час природних процесів, таких як ріст, розмноження, деградація або дозрівання. Вони є важливими ресурсами для сільськогосподарських, агропромислових і харчових підприємств, оскільки їх використання дозволяє отримувати біологічну продукцію, яка може бути реалізована на ринку. Для правильного відображення біологічних активів у фінансовій звітності важливо їх оцінювати відповідно до міжнародних стандартів а саме МСФЗ 41 "Сільське господарство". Це впливає на загальну оцінку активів підприємства, його капіталізацію та залучення інвестицій. Підприємства, які активно використовують біологічні активи, можуть підтримувати стійке виробництво, зокрема за рахунок самовідновлюваних ресурсів. Це допомагає знизити залежність від зовнішніх факторів, таких як постачання сировини. Отже, біологічні активи відіграють ключову роль у діяльності підприємства, особливо в агропромисловому секторі. Їх ефективний облік, кон-

троль і управління забезпечують стабільний дохід, мінімізацію ризиків і підвищення конкурентоспроможності підприємства.

**Література:**

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство". URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17055> (дата звернення: 15.10.2024).
2. Кравченко О.В. Дьякова В.В. Вітчизняний та європейський досвід обліку та оподаткування біологічних активів. Вісник СумДУ. Серія "Економіка". 2022. № 3. С. 9—16.
3. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 440 с.
4. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. Облік і фінанси АПК: освітній портал. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/ponyattya-biologichnih-aktiviv-ta-ih-klasifikaciya.html> (дата звернення: 15.10.2024).
5. Іщенко Я.П., Сергєєв Я.С. Категоріальний апарат та класифікація біологічних активів в умовах провадження органічного виробництва. Економіка та суспільство. 2024. № 63. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-109> (дата звернення: 15.10.2024).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи": Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 14.10.2024).
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення: 14.10.2024).
8. Добрунік Т.П., Волчек Р.М. та Кубік В.Д. Облікова оцінка біологічних активів як пріоритет релевантного інформаційного забезпечення діяльності аграрних підприємств. Економіка та суспільство. 2024. № 61. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-47> (дата звернення: 16.10.2024).
9. Свиноус Н.І., Присяжнюк Н.М., Рудич О.О., Гаврик О.Ю. Проблеми оцінки діяльності сільськогосподарських підприємств з використанням міжнародних стандартів фінансової звітності. Агросвіт. 2022. № 7—8. С. 30—35.
10. Рогозний С., Карпачова О. Облік біологічних активів згідно з МСФЗ: визнання та оцінка. URL: <https://www.hlb.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/> (дата звернення: 17.10.2024).
11. Сьомченко В.В., Калінчук В.В. Особливості організації системи внутрішнього контролю біологічних активів. Інфраструктура ринку. 2020. № 43. С. 461—465.

**References:**

1. IFRS Council (2012), "International accounting standard 41 "Agriculture"". Available at: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17055> (accessed October 15, 2024).
  2. Kravchenko, O.V. and Diakova, V.V. (2022), "Domestic and European experience of accounting and taxation of biological assets", Visnyk SumDU. Seriya "Ekonomika", vol. 3, pp. 9—16.
  3. Zamula, I. V. (2010), Bukhhalterskyi oblik ekolohichnoi diialnosti u zabezpechenni stiikoho rozvytku ekonomiky [Accounting of environmental activities in ensuring sustainable development of the economy], Zhytomyr: Zhdtu, Ukraine.
  4. Kuzmovych, P.M. (2010), "The concept of biological assets and their classification" Oblik i finansy APK: osvittii portal, [Online], available at: <https://magazine.faaf.org.ua/ponyattya-biologichnih-aktiviv-ta-ih-klasifikaciya.html> (accessed October 15, 2024).
  5. Ishchenko, Ya.P. and Serhieiev, Ya.S. (2024), "Categorical apparatus and classification of biological assets in the conditions of organic production", Ekonomika ta suspilstvo, vol. 63. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-109>.
  6. Ministry of finance of Ukraine (2005), National regulation (standard) of accounting 30 "Biological assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (accessed October 14, 2024).
  7. Ministry of finance of Ukraine (2006), Methodological recommendations for "accounting of biological assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (accessed October 14, 2024).
  8. Dobrunik, T.P., Volchek, R.M. and Kubik, V.D. (2024), "Accounting assessment of biological assets as a priority of relevant information support for the activities of agricultural enterprises", Ekonomika ta suspilstvo, vol. 61. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-47>.
  9. Svyynous, N.I., Prysiashniuk, N.M., Rudych, O.O., and Havryk, O.Iu. (2022), "Problems of evaluating the activity of agricultural enterprises using international financial reporting standards", Ahrosvit, vol. 7—8, pp. 30—35.
  10. Rohoznyi, S. and Karpachova, O. (2019), "Accounting of biological assets according to IFRS: recognition and assessment", available at: <https://www.hlb.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/> (accessed October 17, 2024).
  11. Somchenko, V.V. and Kalinchuk, V.V. (2020), "Peculiarities of the organization of the system of internal control of biological assets", Infrastruktura rynku, vol. 43, pp. 461—465.
- Стаття надійшла до редакції 12.11.2024 р.*