

УДК 657:634

Михальська В. В.,
аспірантка кафедри обліку, аналізу та аудиту
Національний університет біоресурсів і природокористування України

СУТНІСТЬ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ САДІВНИЦТВА

Анотація. Розглянуто і критично оцінено визначення сутності категорії «біологічні активи» на законодавчому рівні та з наукової точки зору. Запропоновано та обґрунтовано нові дефініції «біологічні активи» та «біологічні активи садівництва».

Ключові слова: біологічні активи, біологічні активи садівництва, біологічні перетворення, додаткові біологічні активи, економічні вигоди, природні ресурси, сільськогосподарська продукція.

Аннотация. Рассмотрено и критически оценено определение сущности категории «биологические активы» на законодательном уровне и с научной точки зрения. Предложены и обоснованы новые дефиниции «биологические активы» и «биологические активы садоводства».

Ключевые слова: биологические активы, биологические активы садоводства, биологические превращения, дополнительные биологические активы, экономические выгоды, природные ресурсы, сельскохозяйственная продукция.

Summary

Problem's raising. Gardening is priority agricultural industry. The feature of fruit's and berry's growing is obligatory participation of living organisms - long-term garden-stuff and berries planting – that are the objects of account. In connection with reformation of the national accounting system and it's approach to international practice, long-term garden-stuff and berries planting are subsumed «biological assets». The essence of biological assets is considered in labours of many scientists. Looks of scientists are debatable, that is why this problem remains actual.

Research results. Determination of the biological assets's essence in the international and national standards of accounting is considered in the article. Interpretation of the biological assets's essence from the point of view of different scientists is analysed and critical estimated. The definitions «biological assets» and «biological assets of gardening» are offered.

Conclusions. On results research reasonable conclusions are done. In new determinations the biological essence of biological assets is marked. Their belonging to the vegetable forms is taken into account. Plants, which belong to the biological assets of gardening, are gone into detail. It is marked that biological assets are the result of biological transformations. The list of biological processes is certain. The economic signs of biological assets, as objects of property and management also take into account. It's indicated that biological assets are in property of enterprise. Such signs as testability, authentication, estimation, using in agricultural activity are distinguished. In behalf on interpretation of biological assets as objects of investing it is marked that they are natural resources, namely biological and land-ed resources. Also it's indicated that biological assets are the potential source of profits and other future economic values. The social aim of biological assets's use by enterprise for satisfaction population's necessities in foodstuffs and improvement of its welfare is taken into account.

Key words: biological assets, biological assets of gardening, biological transformations. additional biological assets, economic values, natural resources, agricultural produce.

Постановка проблеми. Плоди і ягоди є цінними і незамінними продуктами харчування і джерелом сировини для харчової та переробної промисловостей. Виходячи з цього, садівництво відіграє важливу роль у розвитку економіки України, забезпечуючи населення продуктами харчування та продовольчу безпеку для держави. У зв'язку з цим, заслуговує на увагу думка В.В. Журавльова, який наголошує, що продовольча безпека – важлива передумова державного суверенітету та економічної незалежності, це, по суті, проблема національного життєзабезпечення всіх верств населення держави [1].

Варто зауважити, що процес вирощування продукції садівництва, має свою специфічну особливість пов'язану з участю та життєдіяльністю живих рослинних організмів – плодово-ягідних багаторічних насаджень. Водночас, технологічні особливості вирощування плодів і ягід мають значний вплив і на організацію та методику обліку. Протягом останнього десятиріччя відбувалось реформування національної системи бухгалтерського обліку з метою наближення її до міжнародної практики. Як наслідок, об'єкти обліку в садівництві віднесено до категорії «біологічні активи». З огляду на вище зазначене, вважаємо доцільним спря-

мувати дослідження на розкриття економічної сутності біологічних активів садівництва як об'єктів обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню та трактуванню сутності біологічних активів присвячені праці багатьох науковців, а саме: О.В. Богданюк, Т.І. Вовчук, В.О. Вороновська, В.М. Жук, І.В. Замула, О.П. Клименко, П.М. Кузьмович, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко, О.В. Остапчук, В.В. Пасенко, Н.В. Перевозник, С.Є. Пиріжок, Л.К.Сук, П.Л. Сук, С.М. Хомовий та інші. Суттєвий вклад у розкриття сутності біологічних активів садівництва зробила О.В. Богданюк. Однак, існуючі думки науковців є неоднозначними та дискусійними, тобто проблеми розкриття сутності категорії «біологічні активи», в тому числі «біологічні активи садівництва» є актуальними, а тому потребують подальшого дослідження.

Мета статті. Розкрити сутність біологічних активів садівництва як об'єкту обліку

для ефективного управління галуззю на основі системного підходу, тобто врахування їх біологічних та економічних характеристик.

Виклад основного матеріалу. Використання категорії «біологічний актив» пов'язане із затвердженням та введенням в дію, починаючи з січня 2007 року, національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (надалі національний стандарт) прийнятого на основі положень Міжнародного стандарту фінансової звітності 41 «Сільське господарство» (надалі міжнародний стандарт) [2,3]. У зв'язку з цим, на наш погляд, дослідження щодо визначення сутності біологічних активів, потрібно розпочати з аналізу формулювання даної категорії на законодавчому рівні: у національному стандарті з одночасним порівнянням визначення, наведеного в міжнародному (рис.1).



Рис.1. Визначення категорії «біологічні активи» в міжнародному та національному стандартах бухгалтерського обліку [2, 3]

Міжнародний стандарт [3] досить просто розкриває поняття «біологічні активи». Дана дефініція є всеохоплюючою, неконкретною та багатозначною. По-перше, визначення біологічного активу більш характерне для

біологічної науки, а не для цілей бухгалтерського обліку, тому що не всі рослини і тварини можна ототожнювати з активами, а тільки ті, що зможуть принести потенційні економічні вигоди та дохід для сільськогос-

подарського підприємства (надалі підприємства) від їх використання в майбутньому. При цьому, варто погодитись з думкою О.О. Канцурова, який стверджує: «визначення характеризує тільки першу складову терміну – «біологічний» і зовсім ігнорує другу, але не менш важливу складову – «актив» [4]. По-друге, в стандарті не зазначено, в результаті яких подій, що відбулись в минулому, визнано біологічний актив. Узагальнивши всі недоліки дефініції «біологічні активи», запропонованої в міжнародному стандарті [3], можемо зробити висновок, що сутність біологічних активів розкрито без взаємозв'язку з активом як об'єктом власності, обліку, управління та інвестування, тобто характерні риси активу проігноровані.

В процесі дослідження з'ясовано, що у національному стандарті [2] враховано деякі властивості та характеристики притаманні активам, насамперед можливість отримання

економічної користі від їх використання. Водночас, суттєвим недоліком національного стандарту є неточність у розкритті біологічної сутності, а саме – відсутність у формулюванні слова «жива».

На наступному етапі дослідження вважаємо доцільним вивчити та критично оцінити наукову точку зору щодо визначення сутності біологічних активів. Аналіз визначень, запропонованих науковцями в дисертаційних дослідженнях та інших літературних джерелах (табл. 1, 2), свідчить, що деякі вчені майже повністю копіюють дефініцію «біологічних активів», наведену в національному стандарті [2]. Частина науковців у визначеннях обмежуються лише біологічними ознаками біологічних активів. Інші, намагаються доповнити дану дефініцію, викремлюючи суттєві економічні характеристики у поєднанні з біологічними.

Таблиця 1

**Визначення економічної категорії «біологічні активи»
в дисертаційних дослідженнях**

Автор	Дефініція
Богданюк О.В.	Біологічні активи (на мікро-рівні) - це природні ресурси, які використовуються в сільському господарстві, контролюються підприємством, здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції [5].
Бондур Т.О.	Біологічний актив – це земля сільськогосподарського призначення як природний основний засіб виробництва, а також рослина або тварина, яка в процесі біологічних перетворень здатна самовідтворюватися, тобто давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи [6].
Вовчук Т.І.	Біологічні активи – це сукупність живих організмів (рослин, тварин, землі – як єдиного біологічного тіла), які під впливом генетично обумовлених природних процесів їх зміни (росту, дегенерації, виробництва та відтворення) здатні продукувати додаткові біологічні активи та/або продукцію, готову до споживання чи до подальшої переробки і використання для виробництва інших продуктів споживання, а також в процесі поміркованого та невиснажливого їх використання здатні приносити іншу потенційну користь для людства, виступаючи джерелом національного багатства країни [7].
Хомовий С.М.	Біологічні актив – це живий організм, що здатний акумулювати природну та уречевлену енергію у процесі своєї життєдіяльності, та забезпечувати її вихід у вигляді інших більш прийнятних для споживання людей енергетичних формах (продукція тваринництва) [8].

Формулювання категорії «біологічні активи» в літературних джерелах

Автор	Дефініція
Вороновська В.О.	Біологічні активи – це всі об'єкти біосфери, що використовуються у діяльності підприємства [10].
Замула І.В.	Біологічні активи - це біологічні складники екосистем, які мають фізичну або потенційну корисність для підприємства [11].
	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 [11].
Клименко О.П.	Біологічні активи - це біологічні ресурси, достовірно оцінені та контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [12].
Кузьмович П.М.	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 [13].
Остапчук О.В.	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 [14].
Пиріжок С.Є.	Біологічний актив (за несистемним підходом) – це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контрольовані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигод (сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, послуг, грошових коштів або інших активів), а їх вартість може бути достовірно визначена [9].
Сук Л.К., Сук П.Л.	Біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів, процес відтворення живих тварин [15].

Всі науковці у своїх визначеннях вказують на біологічні характеристики біологічних активів. По-перше, більшість науковців зазначає, що біологічні активи – це живі істоти та організми, а Т.І. Вовчук та П.М. Кузьмович вказують на їх сукупність. Водночас, Сук Л.К., та Сук П.Л., визначають, що ці активи є «явищем життя». На думку В.О. Вороновської вони є об'єктами біосфери, а Замула І.В. зводить їх до біологічних складових екосистем. На наш погляд, визначення Вороновської В.О. та Замули І.В. є дещо загальними і абстрактними, адже вони не містять деталізацію складових біологіч-

них активів. По-друге, більшість вчених вказують, що біологічними активами є тварини і рослини. Водночас, Бондур Т.О. і Вовчук Т.І., окрім тварин і рослин до біологічних активів відносять ще й землю, а точніше землі сільськогосподарського призначення. Богданюк О.В. та О.В. Остапчук стверджують, що біологічні активи є природними ресурсами і уточнюють, що це лише їх частина, яка використовуються в сільському господарстві.

У зв'язку з тим, що біологічні активи є живими організмами і створюються в результаті здійснення біологічних процесів, на

наступному етапі дослідження потрібно детально вивчити, що розуміють під біологічними процесами. В міжнародному та національному стандартах та у визначеннях науковців подано дефініцію біологічних процесів. В міжнародному стандарті їх названо біологічною трансформацією, а в національному – біологічними перетвореннями, зводячи їх тлумачення до кількісних і якісних змін біологічних активів [3, 2]. Однак, в національному стандарті [2] упущено деталізацію цих процесів, водночас міжнародний стандарт та визначення, запропоноване Т.І. Вовчук містить детальне розкриття інформації, які саме перетворення відбуваються з біологічними активами: процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення. На здатності біологічних активів самовідтворюватися наголошує Т.О. Бондур, а С.М. Хомовий стверджує, що вони здатні в процесі своєї життєдіяльності акумулювати природну та уречевлену енергію [7, 6, 8]. Наприклад, в садівництві через певний період часу відбувається ріст плодкових дерев та ягідників від висаджування у ґрунт саджанців та розсади до отримання насаджень у плодоносному віці. В процесі росту плодово-ягідні насадження поліпшують свої якості, однак так відбувається тільки протягом певного часу (5-8 років – для дерев і 1-2 роки – для ягідників). Потім сади і ягідники погіршують свої якості, старіють, як наслідок зменшується урожайність плодів і ягід. Отже, настає зворотній біологічний процес, який називають дегенерацією. Після досягнення садами і ягідниками плодоносного періоду відбувається процес продукування, тобто отримання сільськогосподарської продукції у вигляді плодів і ягід. Варто також згадати і про процес розмноження, що є необхідною умовою заміни старого саду чи ягідника, новими молодими саджанцями та розсадою.

Отже, біологічні активи можна розглядати як результат минулих біологічних процесів, що значно відрізняються за змістом і протіканням від господарських дій, притаманних іншим видам активів – матеріальним, нематеріальним, фінансовим тощо. При цьому, слід погодитись з думкою С.Є. Пиріжок, який стверджує, що: «Біологічні активи не можуть бути створені в результаті

минулих подій, під впливом подій вони тільки гинуть. Адже, подія – незвичайне, а надзвичайне явище, яке не може створювати біологічний актив» [9].

Виходячи з того, що окрім біологічної складової категорії «біологічні активи» повинні бути властиві і ознаки власне активу, необхідно проаналізувати чи враховано у дефініціях науковців економічні характеристики біологічних активів, такі як контрольованість та ідентифікованість сільськогосподарським підприємством (надалі підприємством), оцінка вартості, мета використання та інші.

Контрольованість підприємством та можливість отримання від використання біологічних активів майбутніх економічних вигод зазначена в більшості запропонованих визначень науковців. Водночас, більшість дефініцій як майбутні економічні вигоди розглядає сільськогосподарську продукцію та додаткові економічні активи. І тільки у визначенні С.Є. Пиріжок вказано і на грошову форму економічних вигод при передачі біологічного активу в оренду. Достовірна оцінка вартості біологічних активів міститься у визначеннях двох науковців – О.П. Клименко та С.Є. Пиріжок. Про ознаку ідентифікованості біологічних активів згадано тільки у дефініціях П.М. Кузьмович та С.Є. Пиріжок. Водночас, слід зазначити, що економічні характеристики біологічних активів зовсім не враховані у дефініціях В.О. Вороновської, О.В. Остапчук, Л.К. Сука та С.М. Хомового.

На наш погляд, вчені досить детально вивчили економічну категорію «біологічні активи», і власними змістовними визначеннями доповнили та усунули ті прогалини і недоліки, які були притаманні дефініціям, наведеним в міжнародному та національному стандартах. Розглянувши, критично оцінивши, проаналізувавши та узагальнивши визначення категорії «біологічні активи» на законодавчому та науковому рівнях, вважаємо доцільним сформулювати власні дефініції «біологічні активи» та «біологічні активи садівництва», які враховують та поєднують в собі біологічну та економічну суть біологічних активів, з деталізацією всіх притаманних суттєвих характеристик та властивостей.

Отже, на наше переконання, біологічні активи – це частина біосфери, природні біологічні ресурси, у вигляді живих істот і організмів (тварин або рослин), а також земельні ресурси сільськогосподарського призначення, що знаходяться у власності сільськогосподарського підприємства або іншого суб'єкта господарювання, контрольовані ним та достовірно оцінені, створені в процесі біологічних перетворень (розмноження і росту) та при подальшій біологічній трансформації (рості, дегенерації, продукуванні та розмноженні), акумулюючи при цьому живу та уречевлену енергію, здатні до самовідтворення, тобто давати екологічно безпечну сільськогосподарську продукцію (готову до реалізації чи внутрішнього споживання, подальшої переробки або використання для виробництва інших продуктів споживання) та / або нові поточні чи додаткові біологічні активи, виступаючи в умовах раціонального та невиснажливого їх використання джерелом потенційних доходів, економічних вигод у формі грошових коштів або інших активів в майбутньому, а також національного багатства країни і спрямовані на задоволення продовольчих потреб, підвищення добробуту населення та покращення екологічної ситуації.

Біологічні активи садівництва – це частина природних біологічних ресурсів у вигляді живих рослинних організмів (плодових насаджень і ягідників), а також землі, зайняті під багаторічними насадженнями і ягідниками, що знаходяться у власності сільськогосподарського підприємства або іншого суб'єкта господарювання, контрольовані ним та достовірно оцінені, створені в процесі біологічних перетворень (розмноження і росту) та при подальшій довгостроковій біологічній трансформації (рості, дегенерації, продукуванні та розмноженні), здатні до самовідтворення, тобто давати екологічно безпечну сільськогосподарську продукцію, готову до реалізації чи внутрішнього споживання, переробки або використання для виробництва інших продуктів споживання, та / або нові поточні чи додаткові біологічні активи, виступаючи в умовах раціонального та невиснажливого їх використання джерелом потенційних доходів, економічних вигод у формі грошових коштів або інших ак-

тивів в майбутньому, а також національного багатства країни і спрямовані на задоволення продовольчих потреб, підвищення добробуту населення та покращення екологічної ситуації.

Висновки. Вивчення, критична оцінка та детальний аналіз існуючих визначень «біологічні активи» на законодавчому рівні та з позицій науковців, дали можливість сформулювати власні дефініції для біологічних активів в цілому, та біологічних активів, що функціонують в галузі садівництва, зокрема. Запропоновані визначення, на наш погляд, мають право на існування.

По-перше, у визначеннях при розкритті біологічної сутності активів: враховано їх належність до живої природи, а саме до живих організмів, рослин і тварин, а в садівництві – лише до рослинних форм; деталізовано (тільки для біологічних активів садівництва), які саме рослини належать до біологічних активів; зазначено, що активи є результатом біологічних перетворень; визначено перелік основних біологічних процесів.

По-друге, дефініції враховують економічні ознаки біологічних активів, як об'єктів власності та управління, а саме в них: вказано, що активи знаходяться у власності підприємства або іншого господарюючого суб'єкта; виокремлено такі ознаки, як контрольованість, ідентифікованість, достовірне визначення вартості (оцінка), використання в сільськогосподарській діяльності;

По-третє, на користь трактування біологічних активів як об'єктів інвестування:

- зазначено що вони є природними ресурсами, однак це лише їх частина, а саме біологічні та земельні ресурси; Біологічними активами, на наш погляд, слід вважати тільки землі сільськогосподарського призначення, а в садівництві – тільки ті, що зайняті під садами та ягідниками. Інші землі не варто розглядати в якості біологічних активів, тому що вони не використовуються в діяльності підприємства і не контрольовані ним. Також до земельних ресурсів, як біологічних активів, не належать ті, які є власністю іншого підприємства, адже тоді вони не будуть відображатися у балансі, тобто в складі його майна.

- вказано, що активи є потенційним джерелом доходів та інших економічних вигод в

майбутньому; В дефініціях вжито слово «потенційні», оскільки господарській діяльності, в тому числі сільськогосподарській, притаманні різноманітні ризики, виникнення форс-мажорних обставин, що може вплинути на кількість отриманого врожаю, доходів від реалізації сільськогосподарської продукції чи передачі біологічних активів (садів) в оренду тощо.

По-четверте, у визначеннях враховано соціальну мету використання біологічних

активів підприємством для задоволення потреб населення у продуктах харчування та покращення його добробуту. Відображено і прагнення підприємства забезпечити екологічну безпеку, а саме: використовувати при вирощуванні плодів, ягід, саджанців та розсади екологозберігаючі технології, а як наслідок отримувати екологічно безпечну продукцію та сприяти покращенню екологічної ситуації.

Література

1. Журавльов В.В. Продовольча безпека в надзвичайних ситуаціях: історичний досвід та концептуальні підходи до її забезпечення в Україні / В.В. Журавльов. – К.: УАЗТ, 2002. – 96 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства України від 18.11.2005 р. № 790 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18. – С. 103-106.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=924.
4. Канцуров О. О. Визнання та класифікація біологічних активів / О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 8-10. – С. 146-149.
5. Богданюк О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О. В. Богданюк. — К., 2011. — 21 с.
6. Бондур Т.О. Бухгалтерське відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т.О. Бондур. — К., 2009. — 21 с.
7. Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів : дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Т. І. Вовчук. – К., 2009. – 270 с.
8. Хомовий С.М. Організація і методи управлінського обліку біологічних активів тваринництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С.М. Хомовий. – К., 2012. – 20 с.
9. Пиріжок С.Є. Біологічні активи: визначення поняття / С.Є.Пиріжок // 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. Частина.1 – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 51-56.
10. Вороновська В.О. Еколого-економічний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.О. Вороновська // 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. 39-40.
11. Замула І.В. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку / І.В. Замула, Л.П. Черевко // Вісник ЖДТУ. –Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 1(59). – С. 74-76. \
12. Клименко О.П. Біологічні активи: поняття та класифікація / О.П. Клименко // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2010 р. – Тернопіль: Крок, 2010. – С.53-55.
13. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація / П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 32-37.
14. Остапчук О.В. Місце і роль біологічних активів у господарському процесі / О.В. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С. 76-77.
15. Сук Л.К. Облік біологічних активів / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9-10. – С. 128-134.