

університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: mab73737@gmail.com).

MAZUR Kateryna – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Agricultural Management and Marketing, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: kv_mazur@ukr.net

TOMASHUK Inna – PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Economics and Entrepreneurship, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: tomashuk.inna@ukr.net).

TOMCHUK Olena – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Analysis and Audit, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: olenatomchuk@ukr.net).

KOVAL Olena – Postgraduate Student of the Second Year of Study of the Department of Agricultural Management and Marketing, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3 Sonyachna Str., e-mail: mab73737@gmail.com).

УДК 657.47:630

DOI: 10.37128/2411-4413-2024-2-5

**ОБҐРУНТУВАННЯ
ОСНОВНИХ
ТЕОРЕТИЧНИХ
ДЕФІНІЦІЙ ОБЛІКУ
БІОЛОГІЧНИХ
АКТИВІВ
ОРґАНІЧНОГО
ВИРОБНИЦТВА**

ІЩЕНКО Я.П.,
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування*

ПОДОЛЯНЧУК О.А.,
*кандидат економічних наук,
завідувачка кафедри обліку і оподаткування*

СЕРГЄЄВ Я.С.
*аспірант першого року навчання
кафедри обліку і оподаткування,
Вінницький національний аграрний університет
(м. Вінниця)*

Визначено, що сьогодні в українській та в міжнародній обліковій практиці відсутній системний облік об'єктів органічного виробництва, зокрема біологічних активів. Проведене дослідження виявило невідповідність термінів і категорій, пов'язаних з обліком біологічних активів органічного виробництва природно-економічній сутності цього виду майна та розбіжності і неоднозначності трактування термінології у нормативно-правових актах.

Розглянуто особливості земель сільськогосподарського призначення як основної складової агроєкосистеми; як майна, що не має терміну використання і яке, на відміну від інших основних засобів, не зношується; як специфічного активу, у якому відбуваються біологічні процеси й перетворення, від яких залежить його родючість; як частини природного капіталу, здатного до біологічної асиміляції. Обґрунтовано доцільність віднесення земель сільськогосподарського призначення до складу біологічних активів, що дасть можливість розробити методику оцінки цього виду майна й інших біологічних активів, враховуючи їхній позитивний вплив на агроєкосистему й на природне середовище загалом.

Установлено необхідність стандартизації бухгалтерського обліку органічного виробництва й формування і затвердження окремого стандарту бухгалтерського обліку «Органічне виробництво» де, зокрема, потрібно сформулювати визначення основних термінів,

порядок визнання біологічних активів органічного виробництва й розробити методуку їхньої оцінки й обліку.

Запропоновано власне визначення біологічних активів органічного виробництва як сукупності біологічних елементів агрокосистеми (земля, рослини, тварини), які контролюються оператором органічного виробництва і в процесі біологічних перетворень здатні давати готову сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, що відповідають принципам і вимогам органічного виробництва.

Визначено критерії визнання біологічних активів органічного виробництва, серед яких: реалізація контролю над ними оператором органічного виробництва; біологічні перетворення, що відбуваються з ними відповідають вимогам законодавства у сфері органічного виробництва; здійснення суб'єктом господарювання управління біологічними перетвореннями; ймовірність отримання у майбутньому економічних й інших вигод, пов'язаних з їхнім використанням; можливість достовірної їхньої оцінки.

Ключові слова: біологічні активи, біологічні перетворення, земля, органічне виробництво, оцінка, облік.

Табл.: 3. Рис.: 4. Літ.: 14.

JUSTIFICATION OF THE BASIC THEORETICAL DEFINITIONS OF THE ACCOUNTING OF BIOLOGICAL ASSETS OF ORGANIC PRODUCTION

ISHCHENKO Yana,
*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
of the Department of Accounting and Taxation*

PODOLIANCHUK Olena
*Candidate of Economic Sciences,
Head of the Department of Accounting and Taxation*

SERHIEIEV Yaroslav,
*Postgraduate Student of the First Year of Study
of the Department of Accounting and Taxation,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

It was determined that there is currently no systematic accounting of objects of organic production, particularly biological assets, in Ukrainian and in international accounting practice. The conducted research revealed the inconsistency of the terms and categories related to the accounting of biological assets of organic production of the natural and economic essence of this type of property and discrepancies and ambiguity in the interpretation of terminology in regulatory legal acts.

The peculiarities of agricultural lands as the main component of the agroecosystem are considered; as property that does not have a period of use and which, unlike other fixed assets, does not wear out; as a specific asset in which biological processes and transformations occur, on which its fertility depends; as parts of natural capital capable of biological assimilation. The expediency of classifying agricultural lands as biological assets is substantiated, which will make it possible to develop the methodology for evaluating this type of property and other biological assets, taking into account their positive impact on the agroecosystem and the natural environment as a whole.

The need to standardize the accounting of organic production and the formation and approval of a separate accounting standard "Organic production" has been established, where, in

particular, the definition of the main terms, the procedure for recognizing biological assets of organic production, and the development of a methodology for their assessment and accounting should be formed.

A proper definition of biological assets of organic production is proposed as a set of biological elements of the agroecosystem (land, plants, animals), which are controlled by the operator of organic production and in the process of biological transformations are capable of producing finished agricultural products and/or additional biological assets that meet the principles and requirements of organic production.

Criteria for recognition of biological assets of organic production have been determined, including: implementation of control over them by the operator of organic production; biological transformations taking place with them meet the requirements of the legislation in the field of organic production; management of biological transformations by the economic entity; the probability of receiving economic and other benefits associated with their use in the future; the possibility of their reliable assessment.

Key words: biological assets, biological transformations, land, organic production, evaluation, accounting.

Tabl.: 3. Fig.: 4. Ref.: 14.

Постановка проблеми. Розвиток органічного виробництва в Україні й у світі є, з одного боку, реакцією ринку на зростання попиту споживачів на якісні продукти харчування, з іншого – усвідомленням суспільством своєї відповідальності за екологічну безпеку й збереження родючості ґрунтів, біосистем і біорізноманіття. Завдяки сприятливим ґрунтово-кліматичним умовам, аграрним традиціям, в Україні, до повномасштабного вторгнення, спостерігався позитивний тренд у кількості сертифікованих операторів органічного виробництва, площа сільськогосподарських угідь із органічним статусом, асортименті органічної продукції. Розширювались внутрішній та зовнішні ринки збуту української органічної продукції; активно формувалась правова база регулювання сертифікації, виробництва, маркування та обігу такої продукції.

Основою органічного сільськогосподарського виробництва є біологічні активи (рослини й тварини) вирощені в умовах, що відповідають вимогам українського законодавства й нормам ЄС у сфері органічного виробництва. Сьогодні в Україні відсутня методика системного обліку об'єктів органічного виробництва. Недостатність облікової інформації позбавляє стейкхолдерів (підприємців, органи влади, громадські організації, науковців) ефективного інструментарію для управління, розробки програм розвитку й підтримки стратегій органічного виробництва, а також ринків органічної продукції, моніторингу впливу цих заходів, наукових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Недостатність і несистемність наукових напрацювань із обліку господарської діяльності в умовах органічного виробництва обумовлює проблему побудови вітчизняної системи обліку цих об'єктів. Еколого-орієнтована діяльність суб'єктів аграрного бізнесу й організація органічного сільськогосподарського виробництва є фокусом наукових досліджень провідних вітчизняних науковців, зокрема науковців Вінницького національного аграрного університету. Серед них: Г.М. Калетнік, С.М. Лутковська [1], І.В. Гончарук, С.Я. Ковальчук, Я.Г. Цицюра [2]. Окремі питання організації та методики обліку в умовах органічного виробництва

досліджуються у працях Ю.С. Цаль-Цалка, Ю.Ю. Мороз, Л.С. Маркевич, у попередніх дослідженнях авторів, а також у працях інших вчених. Проте, дослідження науковців здебільшого стосуються формування системи обліку витрат в умовах провадження органічного виробництва. Поглибленого дослідження потребують проблеми обліку біологічних активів органічного виробництва як основної складової агроecosystemи.

Сьогодні вартість активів органічного виробництва (землі, біологічних активів) у фінансовій звітності українських підприємств адекватно не відображає їхню реальну цінність. Серед вітчизняних вчених, які акцентують увагу наукової спільноти на необхідності розробки окремого підходу до обліку водних, земельних і біологічних активів – В.М. Жук [3], Г.Г. Кірейцев [4], Н.М. Малюга й І.В. Замула [5], С.М. Остапчук, Н.Г. Царук й інші. Вчені доводять, що землі сільськогосподарського призначення є специфічним біологічним активом, виходячи з їхньої природно-економічної сутності. Відтак традиційні методики оцінки й обліку, які використовуються для основних засобів, не лише не дозволяють визначити реальну вартість цього стратегічного активу, а й призводять до серйозних економічних й екологічних втрат. Передусім це твердження стосується органічного землеробства, де вартість землі й інших біологічних активів об'єктивно має бути значно вищою, ніж їхня вартість в умовах традиційного сільськогосподарського виробництва.

Формулювання цілей статті. Визначення термінів і категорій, пов'язаних із поняттям «біологічні активи» в умовах органічного виробництва мають відповідати, з одного боку, економічній сутності цього поняття, з іншого, враховувати специфіку провадження такого виду діяльності. У цій публікації маємо на меті критично оцінити вітчизняні й міжнародні нормативно-правові акти щодо трактування понятійного апарату, пов'язаного з обліком біологічних активів, і запропонувати власне визначення основних термінів із врахуванням особливостей органічного виробництва й вимог законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до резолюції Всесвітнього економічного форуму й Стратегії біорізноманіття Європейського Союзу до 2030 року, втрата біорізноманіття, а також крах екосистем є головними загрозами, з якими зіткнеться людство в наступному десятилітті. Масове використання хімічних пестицидів у сільському господарстві є значним фактором, що сприяє цьому [6].

З цієї причини європейські науковці й практики у галузі органічного виробництва об'єднують зусилля багатьох зацікавлених сторін задля створення нових знань і досягнення максимального позитивного впливу на навколишнє середовище, продовольчу безпеку й здоров'я суспільства.

У 2022 році під органічним виробництвом у Європі було зайнято 18,5 мільйонів гектарів сільськогосподарських угідь [16,9 млн га у Європейському Союзі (ЄС)]. За кількістю сільськогосподарських угідь під органічним виробництвом лідувала Франція з 2,9 млн га, далі йдуть Іспанія (2,7 млн га), Італія (2,3 млн га) і Німеччина (1,9 млн га) [8] (рис. 1).

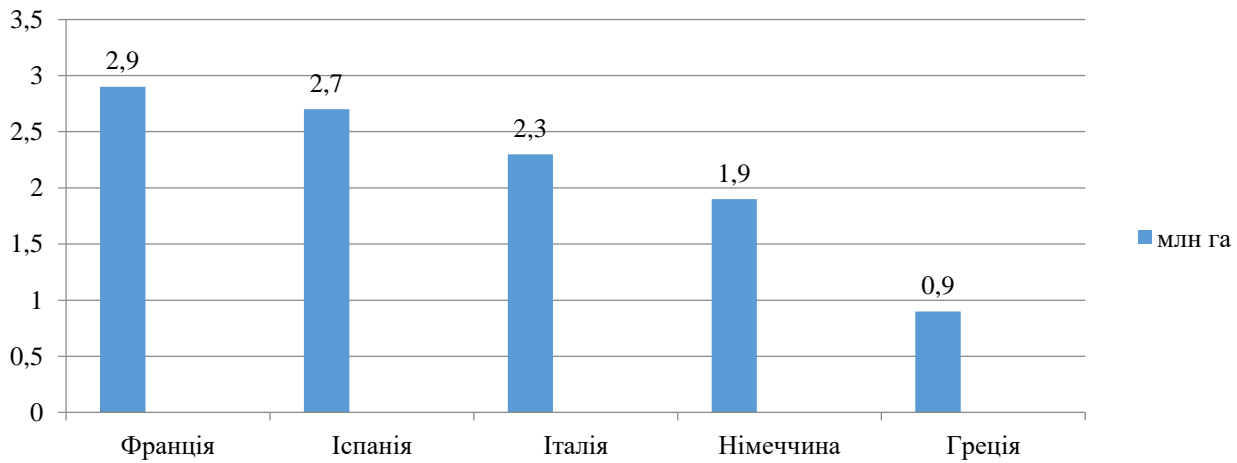


Рис. 1. Європейські країни з найбільшими площами органічних сільськогосподарських угідь у 2022 р., млн га

Джерело: сформовано авторами на основі [8]

Площа органічних сільськогосподарських угідь, порівнюючи з 2021 р., зросла більш ніж на 0,8 млн гектарів, що становить зростання на 5,1% у ЄС і на 1,0% у Європі. Порівнюючи з 2021 роком найбільше розширення площ органічного виробництва відбулось у Греції та Італії (на 0,4 млн га та 0,2 млн га відповідно) [7].

У 2022 році сільськогосподарські угіддя з органічним статусом в Європі становили 3,7% від загальної площі сільськогосподарських угідь. Частка таких угідь у Європейському Союзі склала 10,4%. Серед європейських країн і загалом світових лідерів, за питомою вагою органічних сільськогосподарських угідь є Ліхтенштейн – 43,0% від загальної площі. Загалом п'ятнадцять європейських країн мають понад 10% сільськогосподарських угідь із органічним статусом (рис. 2).

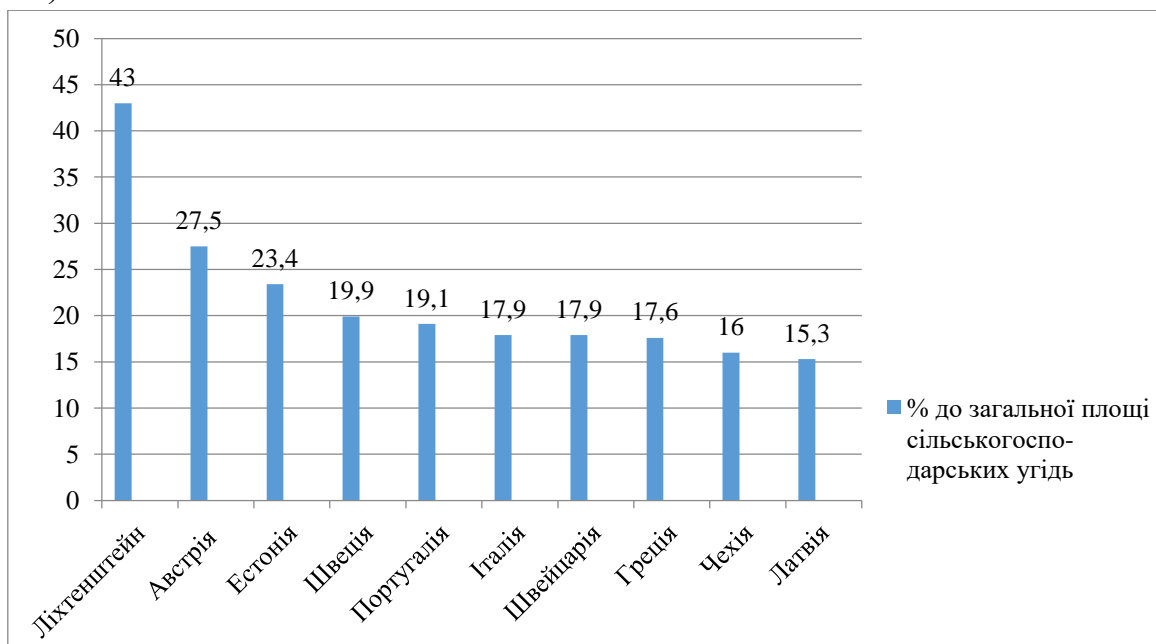


Рис. 2. Європейські країни з найвищою часткою органічних сільськогосподарських угідь у 2022 р., % до загальної площі сільськогосподарських угідь

Джерело: сформовано авторами на основі [8]

Порівнюючи з 2021 роком кількість виробників органічної продукції у ЄС зросла на 10,8% до 419 112 суб'єктів.

У 2022 році роздрібні продажі органічної продукції в Європі досягли 53,1 млрд євро (45,1 млрд євро в межах Європейського Союзу). Найбільшим ринком стала Німеччина з обсягом продажів у 15,3 млрд євро. У світі ЄС займає друге місце за величиною єдиного ринку органічних продуктів, поступаючись лише Сполученим Штатам Америки з обсягами продажів 58,6 млрд євро [7]. Європейський ринок органічної продукції в 2022 році впав на 2,2% (ринок ЄС – на 2,8%). Загалом, органічний ринок ЄС дуже динамічний і темпи змін у різних країнах відрізняються. Так, якщо в низці європейських країн спостерігалось зниження продажів органічної продукції, то в таких країнах як Естонія та Нідерланди відбувся помітний їхній ріст (на 6,0% і 4,4% відповідно). Найбільшу частку органічних продуктів харчування у 2022 р. серед європейських країн мав продовольчий ринок Німеччини (12,0%), Австрії (11,5%) і Швейцарії (11,2%) (рис. 3) [8].

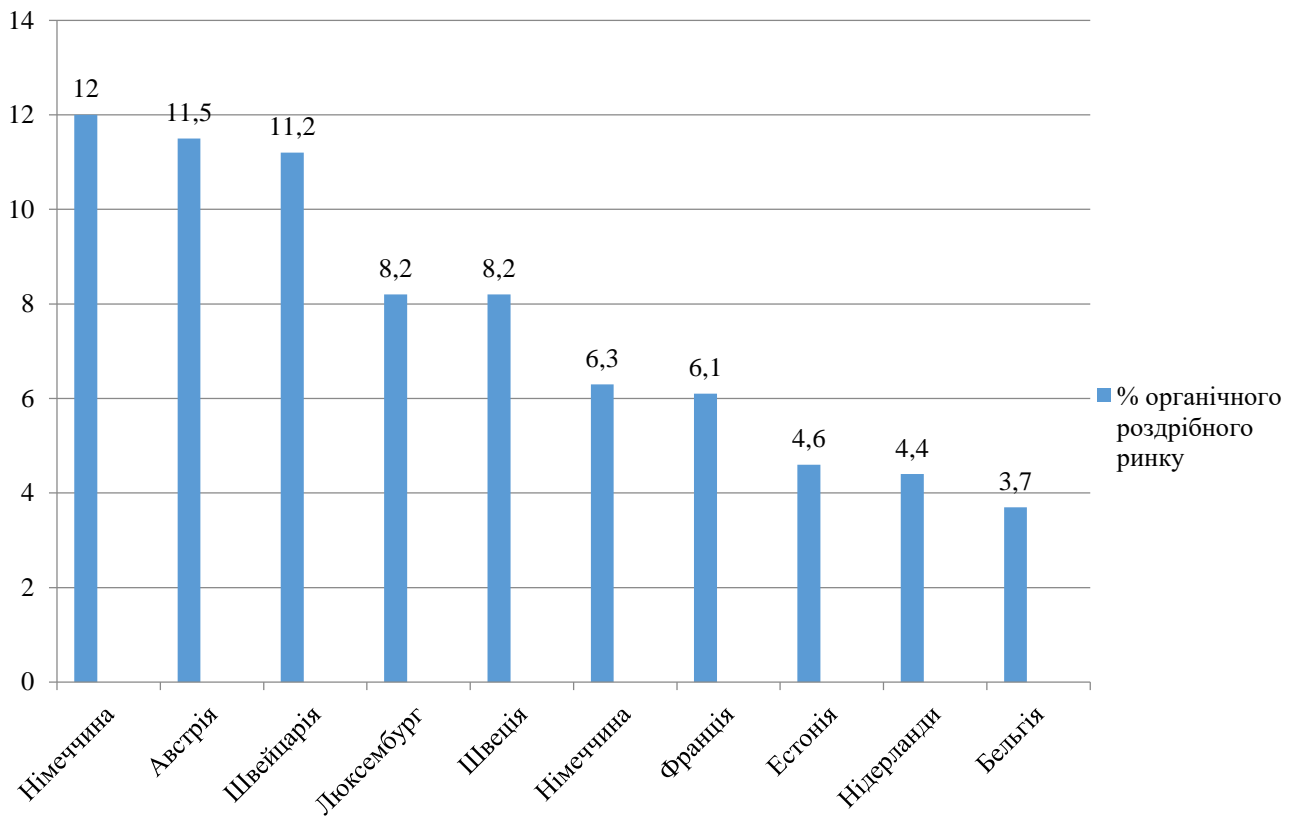


Рис. 3. Європейські країни з найвищою часткою органічного роздрібного ринку у 2022 р., % органічного роздрібного ринку

Джерело: сформовано авторами на основі [8]

На європейські країни припадає найвища частка світових продажів органічних продуктів харчування. Світовим лідером у 2022 р., із часткою у 12% від загального продовольчого ринку держави, є Данія, за нею йдуть Австрія з часткою 11,5% і Швейцарія з 11,2%.

Ключові показники, що характеризують стан виробництва органічної продукції у Європі й у ЄС представлено у табл. 1.

Органічне виробництво: ключові показники й провідні країни Європи, 2022 р.

Показники	Європа	ЄС	Країни з найвищими показниками
Площа сільськогосподарських угідь із органічним статусом, млн га	18,5	16,9	Франція (2,9 млн га); Іспанія (2,7 млн га); Італія (2,3 млн га).
Частка органічних земель у загальній площі сільськогосподарських угідь, %	3,7	10,4	Ліхтенштейн (43,0%); Австрія (27,5%); Естонія (23,4%).
Абсолютне зростання площ сільськогосподарських угідь із органічним статусом (2022 р. до 2021 р.), млн га	1,02	0,83	Греція (0,39 млн га); Італія (0,16 млн га); Франція (0,10 млн га).
Темп приросту сільськогосподарських угідь із органічним статусом (2022 р. до 2021 р.), %	1,0	5,1	Греція (73,0%); Косово (55,2%); Болгарія (28,0%)
Кількість операторів органічного виробництва, од.	480135	419112	Італія (82593); Греція (58691); Франція (58413).
Роздрібний органічний ринок, млрд євро	53,1	45,1	Німеччина (15,3 млрд євро); Франція (12,1 млрд євро); Швейцарія (3,7 млрд євро).
Зміни обсягів роздрібного продажу органічної продукції (2022 р. до 2021 р.), %	-2,2	-2,8	Естонія (6,0 %); Нідерланди (4,4 %); Австрія (4,1%).
Річне споживання органічної продукції на душу населення, євро	64	102	Швейцарія (437 євро); Данія (365 євро); Австрія (274 євро).

Джерело: сформовано авторами на основі [9]

Протягом останніх років до повномасштабного вторгнення, в Україні спостерігалась стійка позитивна динаміка як щодо зростання площ сільськогосподарських угідь під органічним землеробством, так і щодо зростання кількості операторів органічного виробництва і рівня споживання органічної продукції. З початком повномасштабного вторгнення росії площі сільськогосподарських угідь під органічним виробництвом суттєво зменшились до 263619 га. Значно скоротилась і кількість виробників органічної продукції та внутрішній ринок споживання органічних продуктів (рис. 4).

Незважаючи на складнощі, викликані воєнною агресією, Україна залишається перспективною країною для провадження органічного виробництва, завдячуючи вигідним природно-кліматичним умовам, винятковому забезпеченню земельними ресурсами й віковим сільськогосподарським традиціям.

Про усвідомлення вітчизняною науковою спільнотою та суспільством загалом важливості інформації про природні ресурси, які стають дедалі більш обмеженими, свідчить прийняття у 2005 р. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі – НП(С)БО 30) [11]. Зазначений нормативний акт увів у національну практику бухгалтерського обліку такі поняття, як «біологічний актив» і «біологічні перетворення». До цього моменту біологічні активи не виокремлювались як особливий обліковий об'єкт, що потребує розробки специфічних методичних прийомів оцінки й формування системної інформації для управління. Вони відображались у складі інших необоротних й оборотних активів, що не дозволяло оцінити їхню реальну вартість у складі майнового комплексу й визначити їхнє місце й вплив на агроєкосистему.

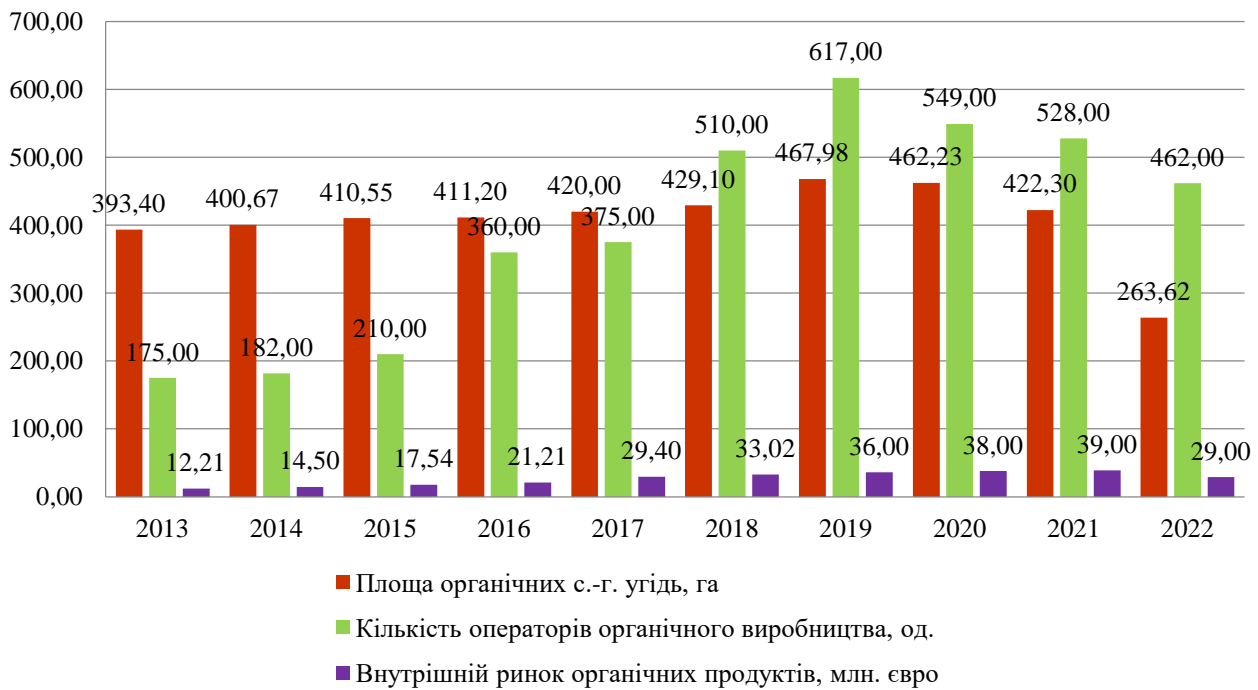


Рис. 4. Динаміка основних маркерів стану органічного виробництва в Україні, 2013-2022 рр.

Джерело: сформовано авторами на основі [10]

НП(С)БО 30 було розроблене на підставі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» (далі – МСБО 41) [12] для гармонізації національної облікової системи з концептуальними положеннями міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Проте трактування основних понять цими нормативними актами відрізняються (табл. 2). Дані відмінності мають суттєвий характер і впливають не лише на розуміння та застосування правових норм на практиці, що створює потенційні можливості для різного тлумачення та облікових колізій, але й мають набагато глибші наслідки. Відмінності у трактуванні призводять до різних підходів щодо визнання об'єктів обліку й оцінки активів.

Вважаємо визначення біологічного активу, що наводиться у МСБО 41, надто загальним і неконкретним, оскільки воно не відображає повною мірою сутності терміну. З визначення загального поняття «актив» у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [13], розуміємо, що це ресурс, використання якого, по-перше, контролюється підприємством і, по-друге, забезпечує отримання економічних вигод для власника в майбутньому. Практично таке ж тлумачення цього поняття наводиться і в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. За Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [14], актив – це ресурс:

- а) який контролюється суб'єктом господарювання;
- б) від якого прогнозується надходження економічних вигід.

Відтак, визначення біологічних активів у НП(С)БО 30 є більш коректним, адже враховує всі ознаки, передбачені для категорії «актив».

**Визначення основних понять щодо обліку біологічних активів у
НП(С)БО 30 і МСБО 41**

Поняття	Визначення за:	
	НП(С)БО 30	МСБО 41
Біологічний актив	жива тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи	жива тварина або рослина
Біологічні перетворення (трансформація)	процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та/або кількісні зміни біологічних активів	процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні й кількісні зміни біологічних активів
Сільськогосподарська діяльність	процес управління біологічними перетвореннями для отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів	управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір врожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи
Управління змінами	визначення відсутнє	управління, яке спрощує біологічне перетворення шляхом поліпшення або принаймні стабілізації умов, необхідних для того, щоб цей процес відбувався (наприклад, підтримання рівня вмісту поживних речовин, вологості, температури, родючості й освітлення). Таке управління відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності

Джерело: сформовано авторами на основі [11; 12]

Ключовою ознакою віднесення майна до біологічних активів є пов'язані з ними біологічні перетворення чи біологічна трансформація (за МСБО 41) [12]. Результатом природних біологічних процесів, що відбуваються з біологічними активами, і впливу на них суб'єкта господарювання у процесі провадження сільськогосподарської діяльності, є отримання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. Сільськогосподарською діяльністю облікові стандарти визнають процеси управління біологічними перетвореннями. Передумовою та природною основою провадження цього виду діяльності є земля. Це основний фактор виробництва, який становить основу національного багатства й природного капіталу нашої країни. Водночас даний стратегічний ресурс, у переважній більшості випадків, виключений з економічного обороту суб'єктів господарювання. Реальна вартість земель сільськогосподарського призначення не відображається у складі вартості майна підприємств.

Із одного боку, причиною такого стану є сформована за час незалежності України система землеволодіння та землекористування. Незважаючи на понад трирічний термін функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення, більшість сільськогосподарських угідь залишаються у власності фізичних осіб і передаються у користування юридичним особам на умовах оренди. Так, виключається можливість капіталізації цього виду майна суб'єктами господарювання. А, як влучно зауважив В.М. Жук: «Що не відображається в балансі – те не цінується» [3, с. 9].

З іншого боку, навіть під час отримання суб'єктом господарювання землі у власність, за стандартами обліку, її оцінка здійснюється за методикою,

передбаченою для основних засобів. Ця методика не враховує цінності земель сільськогосподарського призначення як основної складової агроєкосистеми; як майна, що не має терміну використання і яке, на відміну від інших основних засобів, не зношується; як специфічного активу, у якому відбуваються біологічні процеси й перетворення, від яких залежить його родючість. Вважаємо, що земля сільськогосподарського призначення як актив має значно більше спільних рис із довгостроковими біологічними активами, ніж із основними засобами. На зазначених особливостях землі акцентував увагу Г.Г. Кірейцев [4, с. 13–14], який вважав її головним біологічним середовищем і біологічним активом. Науковець наголошував на хибності застосування традиційного підходу до визнання та оцінки земельних ресурсів, який призводить до їхнього знецінення і формування суспільного ставлення до землі, як до звичайного засобу праці.

Земля, за визначенням науковців, є частиною природного капіталу, який, за умов його раціонального використання, здатний самовідновлюватись. Таку здатність до саморегулювання та самовідновлення Н.М. Малюга й І.В. Замула пропонують вважати природним приростом, чи «відсотками» з капіталу [5, с. 68]. Використання лише «відсотків» забезпечує рівновагу між господарською діяльністю людини й екосистемою, у межах якої ця діяльність здійснюється. Порушення такої рівноваги призводить до збільшення антропогенного тиску, порушення екосистем і біорізноманіття і, як результат, – до зменшення природного капіталу для прийдешніх поколінь.

Виходячи з викладеного, вважаємо земельні ресурси сільськогосподарського призначення за своєю природно-економічною сутністю і як такі, що відповідають критеріям визнання, біологічним активом. Особливо це стосується земель, які задіяні в органічному виробництві.

Зазначимо, що саме в питанні можливості віднесення землі сільськогосподарського призначення до біологічних активів МСБО 41 є більш категоричним, ніж національний регламент. Пунктом 2 міжнародного стандарту визначено, що його норми не застосовуються до земель, які мають відношення до сільськогосподарської діяльності [12]. Наразі, у пункті 3 НП(С)БО 30 визначено, що дія його норм не поширюється лише на сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання; на продукти переробки сільськогосподарської продукції та на біологічні активи, що не є сільськогосподарськими [11].

Органічне виробництво, як комплексна виробнича система, знижує антропогенний вплив на екосистему, забезпечує раціональне використання природного капіталу, захищає навколишнє середовище й сприяє створенню стійких агровиробничих систем. Позитивний вплив такої взаємодії в агроєкосистемі не враховується традиційною обліковою методикою у вартості підприємства.

Повертаючись до визначення поняття «актив» у облікових стандартах, однією із умов його визнання є забезпечення отримання економічних вигод у майбутньому. Біологічні активи органічного виробництва здатні забезпечувати не лише економічні вигоди, а й інші, які не підлягають обліковій оцінці, не

відображаються системою бухгалтерського обліку й звітності. Адже ми не враховуємо вигод від мінімізації чи уникнення втрат, які суспільство несе, чи нестиме в майбутньому, внаслідок негативного впливу традиційного промислового землеробства; вигод, пов'язаних зі збереженням навколишнього середовища й зі збереженням здатності його до самовідновлення.

Отже, у результаті дослідження встановлено, що визначення поняття «біологічний актив», порядок визнання та склад цього виду активів, а також методика їхньої оцінки в умовах провадження органічного виробництва не відповідають природно-економічній їхній сутності, що призводить до негативних економічних, екологічних і соціальних наслідків.

Вважаємо, сьогодні постала об'єктивна необхідність стандартизації бухгалтерського обліку органічного виробництва. На рівні державних інституцій має бути розроблено й затверджено окремий стандарт бухгалтерського обліку «Органічне виробництво». Щодо обліку біологічних активів, у зазначеному стандарті потрібно сформулювати визначення основних термінів, порядок визнання біологічних активів органічного виробництва й розробити методику їхньої оцінки і обліку. У цьому контексті пропонуємо наступне (табл. 3).

Таблиця 3

Основні теоретичні дефініції щодо обліку біологічних активів органічного виробництва

Дефініція	Характеристика
Біологічні активи органічного виробництва	Сукупність біологічних елементів агроєкосистеми (земля, рослини, тварини), які контролюються оператором органічного виробництва і в процесі біологічних перетворень здатні давати готову сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, що відповідають принципам і вимогам органічного виробництва
Визнання біологічних активів органічного виробництва	Визнається, якщо: <ul style="list-style-type: none"> - оператор органічного виробництва контролює їх у результаті минулих подій; - їхні біологічні перетворення відбуваються із застосуванням технологій, що відповідають вимогам законодавства у сфері органічного виробництва; - існує ймовірність отримання у майбутньому економічних й інших вигод, пов'язаних із їх використанням; - їхня вартість може бути достовірно визначена

Джерело: авторська розробка

Запропоновані теоретичні дефініції обліку біологічних активів органічного виробництва мають стати початком формування комплексної облікової системи для інформаційного забезпечення управління процесами органічного виробництва на всіх його рівнях в Україні.

Висновки. Вітчизняна й міжнародна практика бухгалтерського обліку забезпечує обмежений облік біологічних активів. Використовуючи діючу методику, ми не можемо ідентифікувати земельні ресурси як біологічні активи й визначити реальну вартість біологічних активів органічного виробництва.

Критична оцінка вітчизняних і міжнародних нормативних актів щодо трактування понятійного апарату, пов'язаного з обліком біологічних активів, дозволила виявити неоднозначність і невідповідність їхнього тлумачень. Окрім того, організаційно-технологічна специфіка органічного виробництва і його вплив на агроєкосистему й загалом на природне середовище не враховується в облікових стандартах.

Визначено, що землі сільськогосподарського призначення, особливо органічні сільськогосподарські угіддя, за своєю природно-економічною сутністю відповідають критеріям визнання біологічних активів.

Встановлено, що наразі існує необхідність стандартизації бухгалтерського обліку органічного виробництва й системної розробки методики оцінки й обліку біологічних активів органічного виробництва.

Запропоновано власне визначення поняття «біологічні активи органічного виробництва» з врахуванням особливостей провадження такого виду діяльності та його впливу на агроєкосистему. Розроблено критерії визнання в обліку біологічних активів органічного виробництва. Зокрема доведено, що:

- визнання в обліку біологічних активів має базуватись на всіх ознаках, притаманних категорії «актив»: контрольований ресурс; майбутні економічні вигоди;

- біологічні активи органічного виробництва забезпечують не лише економічні вигоди, а й інші, як на рівні підприємства, так і на макрорівні.

Відтак, критеріями визнання біологічних активів органічного виробництва є:

- їхній контроль оператором органічного виробництва;
- біологічні перетворення таких активів відбуваються в умовах, що відповідають вимогам органічного законодавства;
- отримання економічних й інших вигід від їхнього використання;
- можливість їхньої достовірної оцінки.

Потребують подальших досліджень питання оцінки як самих біологічних активів органічного виробництва, так і вигід (економічних й інших), пов'язаних із їхнім використанням.

Список використаних джерел

1. Калетнік Г.М., Лутковська С.М. Екологічна модернізація та органічне виробництво в системі екологічної безпеки: монографія. Вінниця: ВНАУ, 2022. 356 с.

2. Гончарук І.В., Ковальчук С.Я., Цицюра Я.Г., Лутковська С.М. Динамічні процеси розвитку органічного виробництва в Україні. Вінниця: ТОВ «ТВОРИ», 2020. – 478 с.

3. Жук В.М., Бездушна Ю.С. Капіталізація національного багатства України: землі сільськогосподарського призначення: наукова доповідь. Київ: ЦП «Компринт», 2019. 40 с.

4. Кірейцев Г.Г. Необхідність оновлення теорії обліку: виклик часу. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки*: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 26 лютого 2015 р. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 13-15.

5. Малюга Н.М., Замула І.В. Природний капітал: ідентифікація та бухгалтерський вимір. *Вісник економічної науки України*. 2010. № 1. С. 66-71.

6. European project GrapeBreed4IPM has started. URL: <https://www.fibl.org/en/info-centre/news/european-project-grapebreed4ipm-has-started> (дата звернення: 17.07.2024).

7. In 2022, more than 10 percent of the European Union's farmland was organic. URL: <https://www.fibl.org/en/info-centre/news/2022-more-than-10-percent-eu-farmland-organic> (дата звернення: 17.07.2024).
8. Organic in Europe. URL: <https://www.organicseurope.bio/about-us/organic-in-europe/> (дата звернення: 18.07.2024).
9. The World of Organic Agriculture Statistics and Emerging Trends 2024. URL: <http://www.organic-world.net/yearbook/yearbook-2024.html> (дата звернення: 18.07.2024).
10. Органік в Україні. URL: <https://organic.com.ua/organic-v-ukraini/> (дата звернення: 18.07.2024).
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 22.07.2024).
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-41_ukr_2016.pdf (дата звернення: 22.07.2024).
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 22.06.2024).
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 22.07.2024).

References

1. Kaletnik, G.M., & Lutkovska, S.M. (2022). *Ekologichna modernizatsiia ta orhanichne vyrobnytstvo v systemi ekolohichnoi bezpeky [Ecological modernization and organic production in the system of environmental security]*. Vinnytsia: VNAU [in Ukrainian].
2. Honcharuk, I.V., Kovalchuk, S.Ya., Tsytsiura, Ya.H., & Lutkovska, S.M. (2020). *Dynamichni protsesy rozvytku orhanichnoho vyrobnytstva v Ukraini [Dynamic processes of development of organic production in Ukraine]*. Vinnytsia: TOV «TVORY» [in Ukrainian].
3. Zhuk, V.M., & Bezdushna, Yu.S. (2019). *Kapitalizatsiia natsionalnoho bahatstva Ukrainy: zemli silskohospodarskoho pryznachenni [Capitalization of Ukraine's national wealth: agricultural land]*. Kyiv: TsP «Kompynt» [in Ukrainian].
4. Kireitsev, H.H. (2015). Neobkhidnist onovlennia teorii obliku: vyklyk chasu [The need to update accounting theory: the challenge of time]. *IX Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia «Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia, profesii, mizhpredmetni zviazky» – IX International Scientific and Practical Conference «Development of accounting: theory, profession, interdisciplinary connections»*. (pp. 13-15). Kyiv: NNTs «IAE» [in Ukrainian].
5. Maliuha, N.M., & Zamula, I.V. (2010). *Pryrodnyi kapital: identyfikatsiia ta bukhhalterskyi vymir [Natural capital: identification and accounting measurement]*.

Visnyk ekonomichnoi nauky Ukrainy – Herald of economic science of Ukraine, 1, 66-71 [in Ukrainian].

6. European project GrapeBreed4IPM has started. *fiabl.org*. Retrieved from: <https://www.fibl.org/en/info-centre/news/european-project-grapebreed4ipm-has-started> [in English].

7. In 2022, more than 10 percent of the European Unions farmland was organic. *fiabl.org*. Retrieved from: <https://www.fibl.org/en/info-centre/news/2022-more-than-10-percent-eu-farmland-organic> [in English].

8. Organic in Europe. *organicseurope.bio*. Retrieved from: <https://www.organicseurope.bio/about-us/organic-in-europe/> [in English].

9. The World of Organic Agriculture Statistics and Emerging Trends 2024. *organic-world.net*. Retrieved from: <http://www.organic-world.net/yearbook/yearbook-2024.html> [in English].

10. Orhanik v Ukraini [Organic in Ukraine]. *organic.com.ua*. Retrieved from: <https://organic.com.ua/organic-v-ukraini/> [in Ukrainian].

11. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku 30 «Biologichni aktyvy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 790 [National regulation (standard) of accounting 30 «Biological assets»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 790]. (2005, November 18). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> [in Ukrainian].

12. Mizhnarodnyi standart bukhhaltenskoho obliku 41 «Silske hospodarstvo» [International accounting standard 41 «Agriculture»]. *mof.gov.ua*. Retrieved from: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-41_ukr_2016.pdf [in Ukrainian].

13. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 73 [National regulation (standard) of accounting 1 «General requirements for financial reporting»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 73]. (2013, February 7). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].

14. Mizhnarodnyi standart bukhhaltenskoho obliku 38 «Nematerialni aktyvy» [International accounting standard 38 «Intangible assets»]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text [in Ukrainian].

Відомості про авторів

ЩЕНКО Яна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: jana_2006@ukr.net).

ПОДОЛЯНЧУК Олена Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, завідувачка кафедри обліку і оподаткування, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

СЕРГЄЄВ Ярослав Сергійович – аспірант першого року навчання кафедри обліку і оподаткування, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Eco.que.teran@gmail.com).

ISHCHENKO Yana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: jana_2006@ukr.net).

PODOLIANCHUK Olena – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

SERHIEIEV Yaroslav – Postgraduate Student of the First Year of Study of the Department of Accounting and Taxation, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: Eco.que.teran@gmail.com).

УДК 657:630.6

DOI: 10.37128/2411-4413-2024-2-6

**ОСОБЛИВОСТІ
ОБЛІКОВОГО
ВІДОБРАЖЕННЯ
ГОТОВОЇ
ПРОДУКЦІЇ ЯК
СКЛАДОВОЇ
ЛІСОВИХ
РЕСУРСІВ**

ДРИМАНОВА Л.М.,
аспірантка третього року навчання
кафедри аналізу та аудиту,
Вінницький національний аграрний університет
(м. Вінниця)

Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2024, №2

Різні дисципліни й галузі науки (економіка, екологія, соціологія тощо) мають власні підходи до розуміння поняття «лісові ресурси», що може призводити до розбіжностей у його трактуванні. У статті проаналізовано підходи до розуміння сутності основних категорій лісового господарства, зокрема, «ліс» і «лісові ресурси». Зазначено, що різноманітність підходів у визначенні поняття «лісові ресурси» відображається у варіативності розуміння цього поняття у контексті екологічних, економічних, соціально-культурних й інших аспектів. Представлено авторське визначення категорії «лісові ресурси» як об'єкту бухгалтерського обліку й визначено, що лісові ресурси є частиною природних ресурсів країни, до яких належать не тільки продукти лісу, але і його корисні властивості (наприклад, рекреація та оздоровлення). Автором наведено найбільш поширені підходи до розуміння сутності поняття «лісові ресурси», серед яких екологічний, економічний, соціокультурний, екосистемний та інтегрований. Залежно від призначення та особливостей використання компонентів лісових ресурсів, усю їхню сукупність поділено на декілька груп: сировинні ресурси деревного походження; ресурси недеревного походження; ресурси тваринного походження; багатосторонні корисні функції лісу. Визначено особливості лісових ресурсів як категорії бухгалтерського обліку. Встановлено, що лісові ресурси відображаються у обліку як біологічні активи.

Здійснено оцінку основних еколого-економічних показників функціонування лісового господарства в Україні за період 2019–2023 років і зроблено висновки про те, що, поряд із покращенням економічних показників діяльності у лісовій галузі, протягом аналізованого періоду простежується погіршення екологічних показників лісогосподарської діяльності. Проаналізовано підходи науковців до класифікації готової продукції як складової лісових ресурсів і запропоновано власну класифікацію за господарською цінністю та економічними вигодами від використання на основну продукцію та відходи, раціональне використання яких може забезпечити підприємствам додаткові економічні вигоди.

Ключові слова: лісові ресурси, готова продукція лісівництва, бухгалтерський облік, продукція деревного походження, продукція недеревного походження, біологічні активи.

Табл.: 5. Рис.: 1. Літ.: 32.