

18. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

19. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

20. Таратута Л. Управління поточною дебіторською заборгованістю в умовах кризи / Л. Таратута // Сталлий розвиток економіки. – 2011. – № 4. – С. 220–228.

21. Цегельник Н. Оцінка дебіторської заборгованості в системі розрахунків із покупцями підприємств / Н. Цегельник // Агросвіт. – 2013. – №. 6. – С. 51–55.

УДК 657:630\*2

**Фатенок-Ткачук А.О.**, к. е. н.,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
*Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки*  
**Романюк О.С.**, магістр спеціальності «Облік та оподаткування»  
*Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки*

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

**Фатенок-Ткачук А.О., Романюк О.С. Теоретичні аспекти фінансового обліку біологічних активів.** У статті визначено основні напрями тлумачення лісових ресурсів як об'єктів обліку. Систематизовано джерела нормативно-правового забезпечення обліку біологічних активів на підприємствах лісового господарства, актуалізовано увагу щодо трактування обліку відповідних об'єктів у кожному з них. Ідентифіковано, систематизовано та згруповано лісові біологічні активи з урахуванням потреб управління.

**Ключові слова:** ресурси, активи, управління, джерела, потреби, об'єкти.

**Фатенок-Ткачук А.А., Романюк А.С. Теоретические аспекты финансового учета биологических активов.** В статье определены основные направления толкования лесных ресурсов как объектов учета. Систематизированы источники нормативно-правового обеспечения учета биологических активов на предприятиях лесного хозяйства, актуализировано внимание относительно трактовки учета соответствующих объектов в каждом из них. Идентифицированы, систематизированы и сгруппированы лесные биологические активы с учетом потребностей управления.

**Ключевые слова:** ресурсы, активы, управление, источники, потребности, объекты.

**Fatenok-Tkachuk A.O., Romaniuk O.S. Theoretical aspects of financial accounting of biological assets.** The article defines the main directions of forest resources as an interpretation of the accounting items. Sources of normative-legal support of accounting of biological assets at the forestry companies are systematized, attention on relevant accounting treatment facilities in each of them is actualized. Forest biological assets have been identified, systematized and grouped considering the needs of management.

**Key words:** resources, assets, management, sources, needs, objects.

**Постановка проблеми.** Раціональне використання лісових ресурсів є однією зі складових економічної, соціальної та перш за все екологічної безпеки держави. При цьому особливого значення набуває ефективне управління підприємствами лісового господарства, а для цього має бути належним чином організований фінансовий облік на підприємствах лісового господарства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Останніми роками вивченню обліку лісових ресурсів на підприємствах України присвятили свої наукові праці Т.І. Вовчук, Г.Г. Кірейцев, В.Д. Гоцуляк,

М.Ю. Чік, О.В. Юрченко, В. Букур, Л. Тодорова та інші вчені. Також об'єкти обліку лісового господарства досліджували І.В. Замула, Л.К. Сук, П.Л. Сук, О.В. Остапчук, В.М. Жук, О.П. Клименко та інші.

**Постановка завдання.** Метою наукової статті є дослідження теоретичних аспектів фінансового обліку біологічних активів. Для досягнення поставленої мети було вирішено такі основні завдання: розглянуто основні напрями тлумачення лісових ресурсів як об'єктів обліку; систематизовано джерела нормативно-правового забезпечення обліку біологічних активів в лісовому господарстві; роз-

глянуто різні підходи до класифікації лісових біологічних активів; систематизовано та згруповано лісові біологічні активи з урахуванням потреб управління.

**Виклад основних результатів.** Об'єктом обліку в лісовому господарстві виступають лісові ресурси. При цьому постає проблема про те, у складі яких активів необхідно їх відображати. На основі проведеного аналізу наукових праць виявлено два підходи щодо відображення лісових ресурсів у бухгалтерському обліку.

Прибічники першого підходу – вітчизняні науковці Н.С. Котляревська, Л.І. Максимів, а також російські вчені М.М. Большаков, В.В. Жиделева, А.М. Попова, Е.А. Рауш – виступають за визнання лісових ресурсів необоротними активами, а саме основними засобами. Не підтримуємо позицію вчених щодо віднесення лісових ресурсів до основних засобів, оскільки, по-перше, ці ресурси є специфічним видом природних ресурсів, які під впливом біологічних перетворень можуть кількісно змінюватися. По-друге, лісові ресурси не відповідають критеріям визнання основних засобів, що визначені в національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. По-третє, лісові ресурси не можуть бути використані в господарській діяльності підприємств до періоду стиглості деревини (50–70 років).

Відповідно до другого підходу лісові ресурси ідентифікують як біологічні активи. Цю точку зору підтримує більшість вітчизняних науковців, зокрема Т.І. Вовчук [1], В.Д. Гоцуляк [2], Г.Г. Кірейцев [3], М.Ю. Чік [4], а також молдавські вчені В. Букур, Л. Тодорова [5]. Погоджуємося з вченими, оскільки лісові ресурси відповідають критеріям визнання біологічних активів, зокрема:

- мають здатність до біологічної трансформації;
- у разі переходу до підприємства воно отримує ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на лісову ділянку;
- вартість лісових насаджень може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність отримання у майбутньому економічних вигід від використання таких ресурсів.

Інтерпретацію поняття «біологічні активи» знаходимо в М(С)БО 41, де визначено, що біологічний актив – це жива тварина або рослина [6]. Через недосконалість та неконкретність визначення терміна «біологічний актив», наведеного у Міжнародному стандарті, у національному стандарті було запропоновано таке визначення: «біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень (процесу якісних і кількісних змін біологічних активів) здатна давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» [11].

Також існує безліч авторських визначень терміна «біологічні активи».

І.В. Замула визначає біологічні активи як біологічні складники екосистем, які мають фізичну або потенційну корисність для підприємства.

Л.К. Сук та П.Л. Сук вважають, що біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації [7, с. 129].

О.В. Остапчук дає таке визначення цього терміна: «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» [10, с. 53].

В.М. Жук вважає, що «біологічні активи – це живі організми (рослини, тварини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигод».

Ну думку О.П. Клименко, «біологічні активи – це біологічні ресурси, достовірно оцінені та контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи, а також приносити інший дохід.

Отже, більшість вчених трактує біологічні активи як живі істоти, організми, явище життя, біологічні ресурси.

На основі всебічного критичного дослідження та узагальнення наявної термінології ми пропонуємо таке визначення біологічних активів: біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Організація обліку біологічних активів в лісовому господарстві регулюється національними положеннями, стандартами бухгалтерського обліку, методичними рекомендаціями, а також міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Систематизацію нормативних джерел, що є методологічною основою обліку біологічних активів лісу, наведено в табл. 1

Для ефективного обліку біологічних активів необхідна правильна та обґрунтована їх класифікація.

За результатами проведеного дослідження виявлено відмінності щодо класифікації біологічних активів в Україні, оскільки за П(С)БО 30 такі активи поділяються на довгострокові та поточні [11].

Згідно з методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічні активи поділяються за періодом використання (поточні та довгострокові) та за методом оцінки (за первісною вартістю, за справедливою вартістю).

На наш погляд, наведені класифікаційні ознаки біологічних активів у національному та міжнародному стандартах є не повними та не задовольняють інформаційних потреб управлінського персоналу,

підприємств лісового господарства, органів державної влади, служби статистики та інших зацікавлених осіб. На основі аналізу літературних джерел виявлено значну кількість класифікаційних ознак з різноманітними групувальними ознаками.

У результаті проведеного дослідження встановлено, що сьогодні відсутній єдиний підхід до класифікації лісових біологічних активів. Вчені пропонують різні класифікаційні ознаки, згідно з якими відбувається їх групування. Частіше за все дослідники класифікують лісові біологічні активи за терміном господарського використання та за ознакою зрілості. Узагальнюючи розглянуті пропозиції науковців, запропонуємо класифікацію лісових біологічних активів з метою організації

аналітичних розрізів бухгалтерського обліку та контролю (табл. 2).

Наведені класифікаційні ознаки лісових активів є вихідним моментом для відображення операцій щодо таких активів у бухгалтерському обліку, оскільки дають змогу сформувати інформацію про деревні та недеревні лісові активи.

**Висновки.** Отже, об'єктом обліку в лісовому господарстві виступають біологічні активи – сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Таблиця 1

**Нормативно-правові джерела щодо обліку біологічних активів**

Назва нормативно-правового джерела	Дата прийняття	Елементи обліку, що регулює джерело
П(С)БО 7 «Основні засоби»	27 квітня 2000 р.	Визначає особливості оцінки та амортизації довгострокових біологічних активів.
П(С)БО 9 «Запаси»	20 жовтня 1999 р.	Характеризує оцінку поточних біологічних активів.
П(С)БО 16 «Витрати»	31 грудня 1999 р.	Регулює облік витрат, пов'язаних з біологічним перетворенням біологічних активів (не розповсюджується на витрати, пов'язані з первинним визнанням та зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, та з первинним виїманням сільськогосподарської продукції).
П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	13 січня 2005 р.	Регулює втрати від зменшення корисності або вигоди від відновлення корисності довгострокових біологічних активів, справедливої вартість поточних біологічних активів.
П(С)БО 30 «Біологічні активи»	1 січня 2007 р.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
М(С)БО 41 «Сільське господарство»	1 січня 2003 р.	Регулює облік біологічних активів за міжнародними стандартами.

Примітка: сформовано авторами на основі джерел [6; 11; 12; 13; 14; 15]

Таблиця 2

**Класифікація лісових біологічних активів з урахуванням потреб управління**

Класифікаційні ознаки	Класифікаційні групи
За функціональним призначенням	– деревні – недеревні
За характером володіння	– власні – орендовані
За методикою оцінки	– за справедливою вартістю – за первісною вартістю
За періодом участі в господарському обороті	– довгострокові – поточні
За можливістю отримання економічної вигоди	– експлуатаційні – неексплуатаційні

Примітка: сформовано авторами на основі аналізу джерел [5; 7; 11; 18]

У результаті проведеного дослідження встановлено, що сьогодні відсутній єдиний підхід до класифікації лісових біологічних активів, що не дає змогу сформувати інформаційну базу щодо стану цих природних ресурсів. Вчені пропонують різні класифікаційні ознаки, згідно з якими відбувається їх групування. Частіше за все дослідники класифікують лісові біологічні активи за терміном господарського використання та за ознакою зрілості.

Нами запропоновано класифікацію лісових ресурсів для цілей управління, що дасть змогу побудувати методику облікового відображення таких ресурсів, а також дасть можливість сформувати повну та достовірну інформацію про обсяги використання та відтворення деревних і недеревних лісових активів. Виокремлення наведених ознак класифікації є теоретично обґрунтованим

і сприяє використанню розробленої класифікації лісових ресурсів у практичній діяльності лісогосподарських підприємств.

Відповідно до вітчизняної нормативної бази облік біологічних активів в лісовому господарстві регулюється національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, а за міжнародними стандартами – МСБО 41 «Сільське господарство». Інші національні Положення (стандарти) безпосередньо не розглядають сутність поняття «біологічний актив», але в деяких випадках облік довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до інших Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, наприклад, П(С)БО 7 «Основні засоби», 9 «Запаси», 16 «Витрати» та 28 «Зменшення корисності активів».

### Список літератури:

1. Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т.І. Вовчук. – К., 2009. – 232 с.
2. Гоцуляк В.Д. Особливості обліку лісових біологічних активів та лісопродукції / В.Д. Гоцуляк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2015. – № 4. С. 76–87.
3. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
4. Чік М.Ю. Аспекти побудови системи бухгалтерського обліку витрат на підприємствах лісового господарства / М.Ю. Чік // Вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2012. – Вип. 22.10. – С. 194–198.
5. Букур В. Учет биологических активов : [монография] / В. Букур, Л. Тодорова. – Кишинэу : Гос. Аграр. Ун-т Молдовы, 2008. – 245 с.
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.ru>.
7. Сук Л.К. Облік біологічних активів / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9–10. – С. 128–134.
8. Остапчук О.В. Проблеми застосування аналітичного обліку біологічних активів / О.В. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11–12. – С. 52–55.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
14. Методологические подходы к воспроизводству лесных ресурсов в условиях их аренды / [Н.М. Большаков, В.В. Жиделева, А.М. Попова, Е.А. Рауш] // Экономика региона. – 2010. – № 2. – С. 117–129.
15. Жиделева В.В. Теоретико-методологическая систематика экономики лесных ресурсов / В.В. Жиделева, Н.М. Большаков. – СПб. : СПбГЛТУ, 2011. – 384 с.
16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
17. Неверов А.В. Экономическая природа лесохозяйственных издержек и система стоимостных отношений в лесном хозяйстве / А.В. Неверов, Д.Г. Малашевич // Труды БГТУ. – 2012. – № 7 (154). – С. 85–89.