



Copyright © The Author(s). This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2026.2.107>

УДК657.6

A. A. Михалків,

к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9195-7726>

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ РИЗИКІВ І НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

A. Myhalkiv,

*PhD in Economics, Associate Professor of the Department
of Accounting, Analysis and Auditing,*

Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE ACCOUNTING OF BIOLOGICAL ASSETS UNDER CONDITIONS OF RISK AND UNCERTAINTY

У статті досліджено методичні підходи до обліку біологічних активів в умовах підвищених ризиків і невизначеності, зумовлених біологічними, природно-кліматичними, ринковими та воєнними чинниками. Обґрунтовано, що специфіка біологічних активів, пов'язана з процесами біологічної

трансформації та залежністю від зовнішнього середовища, істотно ускладнює їх оцінку та знижує інформативність фінансової звітності за умов нестабільності. Проаналізовано нормативні засади обліку біологічних активів відповідно до міжнародних і національних стандартів, виявлено їх методичні обмеження щодо врахування ризиків воєнного та кліматичного характеру.

Систематизовано основні ризики обліку біологічних активів та досліджено можливості застосування альтернативних методів оцінки, зокрема оцінки за первісною собівартістю, відновною та ліквідаційною вартістю, дисконтованими моделями грошових потоків і нормативними підходами. Доведено, що жоден із методів не є універсальним, а їх використання має залежати від рівня ризику та доступності інформації. На цій основі обґрунтовано доцільність впровадження ризик-орієнтованого адаптивного підходу до обліку біологічних активів, який передбачає ідентифікацію та оцінку ризиків, вибір оптимального методу оцінки, документування припущень в обліковій політиці та регулярний перегляд облікових оцінок.

Запропонований підхід спрямований на підвищення достовірності, релевантності та управлінської цінності облікової інформації в аграрному секторі.

The article examines methodological approaches to accounting for biological assets under conditions of increased risks and uncertainty caused by biological, climatic, market, and military factors. It is substantiated that the specific nature of biological assets, associated with biological transformation processes and dependence on the external environment, significantly complicates their valuation and reduces the informativeness of financial reporting in unstable conditions. The regulatory framework for accounting for biological assets in accordance with international and national standards is analyzed, and its methodological limitations in terms of considering military and climate risks are identified. The

main risks affecting the accounting of biological assets are systematized, and the possibilities of applying alternative valuation methods, including historical cost, replacement value, liquidation value, discounted cash flow models, and normative approaches, are investigated. It is proved that none of these methods is universal, and their application should depend on the level of risk and the availability of reliable information. On this basis, the expediency of implementing a risk-oriented adaptive approach to accounting for biological assets is substantiated. This approach involves risk identification and assessment, selection of an appropriate valuation method, documentation of assumptions within the accounting policy, and regular revision of accounting estimates. The proposed approach is aimed at improving the reliability, relevance, and managerial usefulness of accounting information in the agricultural sector. The problematic aspects of fair value measurement of biological assets in conditions of market instability, absence of an active market, and limited reliable information are identified.

The practical significance of the obtained results lies in the possibility of using the proposed approaches in the development of accounting policies of agricultural enterprises, as well as in the process of improving the regulatory framework for accounting for biological assets.

Ключові слова: біологічні активи, бухгалтерський облік, ризики, невизначеність, альтернативні методи оцінки, ризик-орієнтований підхід.

Keywords: biological assets, accounting, risks, uncertainty, alternative valuation methods, risk-oriented approach.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток аграрного сектору економіки відбувається в умовах зростаючої невизначеності та багатофакторних ризиків, зумовлених кліматичними змінами, нестабільністю аграрних ринків, посиленням конкуренції та ускладненням інституційного середовища. За таких умов суттєво зростає роль бухгалтерського обліку як інформаційної основи для прийняття управлінських рішень, оцінки

фінансового стану та забезпечення прозорості діяльності аграрних підприємств.

Особливе місце у системі бухгалтерського обліку займають біологічні активи, економічна сутність яких полягає у здатності до біологічної трансформації та формування майбутніх економічних вигід. Водночас саме ця властивість зумовлює підвищений рівень облікових ризиків, пов'язаних із складністю їх оцінки, прогнозування результатів біотрансформації та визначення справедливої вартості в умовах нестабільного зовнішнього середовища.

Чинні міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку орієнтують суб'єктів господарювання на застосування справедливої вартості як базового методу оцінки біологічних активів. Проте практична реалізація цього підходу в умовах відсутності активних ринків, значної волатильності цін та обмеженої доступності ринкової інформації часто супроводжується високим рівнем суб'єктивності, що знижує достовірність фінансової звітності та ускладнює її порівнянність.

Зазначені обставини посилюються впливом природно-кліматичних, біологічних та ринкових ризиків, які не завжди адекватно враховуються у традиційних методичних підходах до обліку біологічних активів. Внаслідок цього виникає розрив між нормативними вимогами облікових стандартів і практичними потребами аграрних підприємств щодо формування релевантної та обґрунтованої облікової інформації.

Таким чином, наукова проблема полягає у відсутності універсального методичного підходу до обліку біологічних активів, який би забезпечував одночасно достовірність, релевантність та адаптивність облікової інформації в умовах ризиків і невизначеності. Це зумовлює необхідність подальшого розвитку та наукового обґрунтування методичних підходів до обліку біологічних активів із урахуванням ризик-орієнтованої парадигми та професійного судження бухгалтера.

Аналіз існуючих досліджень та публікацій. Проблематика обліку біологічних активів, зокрема в умовах ризиків і невизначеності, привертає увагу вітчизняних і зарубіжних науковців уже протягом останніх десятиліть. Загалом наукові дослідження в цій сфері охоплюють кілька основних напрямів: теоретико-методичне осмислення природи біологічних активів та їх оцінки, аналіз впливу зовнішніх ризиків на процес обліку, порівняльний аналіз методів оцінки та проблеми адаптації міжнародних стандартів до місцевих умов (відповідно до галузевих і економічних особливостей).

Теоретичні та методологічні засади обліку біологічних активів в умовах ризиків і невизначеності досліджували такі науковці, як: Бутинець Ф.Ф., Дерій В.А., Жук В.М., Калюга Є.В., Кірейцев Г.Г., Озеран В.О., Саблук П.Т., Сопко В.В., Сук Л.К., Пархоменко В.М., Цаль-Цалко Ю.С. та багато інших.

Попри значний науковий доробок, більшість досліджень носять фрагментарний характер: акцент робиться або на одному з ризиків (наприклад, кліматичному або ринковому), або на окремих методах оцінки без системного уявлення про інтеграцію ризиків у методику обліку. Також у переважній більшості вітчизняних публікацій відсутні емпіричні дослідження впливу конкретних ризиків на фінансові результати підприємств, що обмежує практичну значущість наявних розробок.

Таким чином, аналіз літератури свідчить про те, що наукові дослідження у сфері обліку біологічних активів мають розвинену теоретичну базу, але потребують подальшого розвитку з погляду системної інтеграції ризик-орієнтованих підходів, а також розробки практичних рекомендацій щодо застосування альтернативних методів оцінки в умовах невизначеності. Виділена в роботах проблема адаптації методичного апарату бухгалтерського обліку до сучасних ризиків є актуальною та вимагає подальшого поглибленого дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розробка науково-методичного обґрунтування методичних підходів до обліку біологічних активів в умовах підвищених ризиків і невизначеності, що

забезпечують достовірність, релевантність та порівнянність фінансової інформації аграрних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Біологічні активи є специфічною категорією економічних ресурсів, що використовуються у сільськогосподарській діяльності та характеризуються здатністю до біологічної трансформації, результатом якої є кількісні та якісні зміни живих організмів. До біологічних активів належать живі рослини і тварини, які перебувають під контролем суб'єкта господарювання та здатні генерувати майбутні економічні вигоди у формі сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів [1].

Економічна сутність біологічних активів проявляється у їх подвійній природі: з одного боку, вони є об'єктом виробничого процесу, а з іншого — самостійним джерелом формування вартості внаслідок біологічної трансформації. На відміну від традиційних необоротних і оборотних активів, вартість біологічних активів змінюється не лише під впливом витрат, а й унаслідок природних біологічних процесів росту, відтворення та дегенерації. Саме ця особливість ускладнює процес їх ідентифікації, оцінки та відображення у бухгалтерському обліку.

Ключовим елементом економічної сутності біологічних активів є процес біологічної трансформації, який охоплює ріст, відтворення, виробництво сільськогосподарської продукції та інші біологічні зміни. Результати цього процесу мають імовірнісний характер і залежать від комплексу факторів, що не завжди піддаються точному прогнозуванню. Відповідно, очікувані економічні вигоди від використання біологічних активів формуються в умовах невизначеності, що істотно підвищує рівень облікових ризиків [3].

Ризики обліку біологічних активів доцільно розглядати як сукупність імовірних подій або умов, що можуть призвести до викривлення облікових оцінок і фінансових результатів. Найбільш суттєвими є природно-кліматичні ризики, пов'язані з несприятливими погодними умовами, стихійними явищами та довгостроковими кліматичними змінами. Ці ризики

безпосередньо впливають на інтенсивність біологічної трансформації та можуть спричиняти втрату частини або всього біологічного активу.

Не менш значущими є біологічні ризики, зумовлені захворюваннями рослин і тварин, шкідниками, падежем та іншими факторами, що порушують нормальний перебіг біологічних процесів. Такі ризики мають складну природу, часто характеризуються високим рівнем невизначеності та потребують спеціальних підходів до їх ідентифікації та облікового відображення.

Важливу роль у формуванні облікових ризиків відіграють ринкові ризики, пов'язані з коливанням цін на сільськогосподарську продукцію та біологічні активи. В умовах нестабільності аграрних ринків визначення справедливої вартості біологічних активів стає методично складним завданням, оскільки доступні ринкові дані часто не відображають реальних умов реалізації або мають низький рівень достовірності [7].

Окрему групу становлять інституційні та регуляторні ризики, що виникають унаслідок змін у законодавстві, податковій політиці або облікових стандартах. Такі ризики можуть зумовлювати необхідність перегляду облікових підходів і призводити до невідповідності між економічною сутністю біологічних активів і формальними вимогами нормативного регулювання.

Сукупний вплив зазначених ризиків обумовлює високу ймовірність викривлення облікової інформації щодо біологічних активів, особливо в частині їх оцінки та формування фінансових результатів. Це підтверджує доцільність переходу від суто нормативного підходу до ризик-орієнтованої методології бухгалтерського обліку, яка передбачає врахування невизначеності та застосування професійного судження при формуванні облікових оцінок.

Систематизація ризиків обліку біологічних активів, наведена в таблиці 1, свідчить про їх багатовимірний та взаємопов'язаний характер.

Таблиця 1. Класифікація ризиків обліку біологічних активів

Група ризиків	Характеристика ризику	Основні фактори виникнення	Вплив на облік біологічних активів
Природно-кліматичні ризики	Ризики, пов'язані з впливом природних і кліматичних умов на процес біологічної трансформації	Посухи, повені, заморозки, екстремальні температури, кліматичні зміни	Втрата або зниження продуктивності біологічних активів; складність прогнозування врожайності; необхідність коригування оцінок
Біологічні ризики	Ризики, зумовлені біологічними особливостями живих організмів	Хвороби рослин і тварин, шкідники, падіж, мутації	Ймовірність часткової або повної втрати активів; зростання суб'єктивності облікових оцінок
Технологічні ризики	Ризики, пов'язані з порушенням технології виробництва	Недотримання агротехнологій, помилки у догляді, зношеність техніки	Відхилення фактичних показників від планових; викривлення собівартості біологічних активів
Ринкові ризики	Ризики, що виникають унаслідок нестабільності аграрних ринків	Волатильність цін, відсутність активних ринків, сезонні коливання попиту	Ускладнення визначення справедливої вартості; коливання фінансових результатів
Фінансові ризики	Ризики, пов'язані з фінансовим забезпеченням виробництва	Інфляція, зміна відсоткових ставок, валютні коливання	Викривлення грошових оцінок; необхідність коригування витрат і доходів
Інституційні ризики	Ризики, що виникають унаслідок змін у нормативному середовищі	Зміни облікових стандартів, податкового законодавства, державного регулювання	Невідповідність між економічною сутністю активів і нормативними вимогами обліку
Обліково-методичні ризики	Ризики, пов'язані з вибором методів обліку та оцінки	Обмеженість методичних рекомендацій, суб'єктивність професійного судження	Підвищена ймовірність викривлення фінансової звітності
Форс-мажорні ризики	Ризики, що мають непередбачуваний характер	Воєнні дії, надзвичайні ситуації, епідемії	Повна або часткова втрата біологічних активів; необхідність позапланових списань

Джерело: авторська розробка

Ідентифіковані групи ризиків охоплюють як фактори зовнішнього середовища (природно-кліматичні, ринкові, інституційні та форс-мажорні ризики), так і внутрішні чинники функціонування аграрних підприємств (біологічні, технологічні, фінансові та обліково-методичні ризики). Їх

сукупний вплив істотно ускладнює процес оцінки біологічних активів і підвищує ймовірність викривлення облікової інформації.

Зазначене обґрунтовує доцільність відмови від універсального підходу до обліку біологічних активів та підтверджує необхідність застосування ризик-орієнтованої методології, яка передбачає диференціацію методів оцінки залежно від характеру й рівня ризику. Такий підхід створює методичну основу для підвищення достовірності фінансової звітності та формування інформаційного забезпечення управління в умовах невизначеності.

Нормативне регулювання обліку біологічних активів базується на положеннях міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, які визначають методичні підходи до їх визнання, оцінки та відображення у фінансовій звітності. Ключовим міжнародним нормативним документом у цій сфері є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» (МСБО 41), тоді як на національному рівні відповідні питання регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [5, 6].

МСБО 41 запроваджує концептуально новий підхід до обліку біологічних активів, ґрунтуючись на принципі оцінки за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж. Відповідно до стандарту, біологічний актив визнається у бухгалтерському обліку за умови, що підприємство контролює такий актив, існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід та його вартість може бути достовірно оцінена. Зазначені критерії відповідають загальній концепції активів, однак у контексті біологічних активів їх практична реалізація ускладнюється високим рівнем невизначеності результатів біологічної трансформації [5].

Національний стандарт П(С)БО 30 «Біологічні активи» загалом відтворює методологічні положення МСБО 41, адаптуючи їх до умов вітчизняної системи бухгалтерського обліку. Зокрема, стандарт передбачає поділ біологічних активів на поточні та довгострокові, визначає порядок їх

первісної та подальшої оцінки, а також особливості відображення результатів біологічної трансформації у складі доходів або витрат звітного періоду [6].

Водночас аналіз нормативних засад свідчить про домінування оцінки за справедливою вартістю як основного методу обліку біологічних активів. Такий підхід спрямований на підвищення релевантності фінансової інформації та її наближення до ринкових оцінок. Проте в умовах нестабільного зовнішнього середовища, відсутності активних ринків та значної волатильності цін застосування справедливої вартості супроводжується низкою методичних проблем.

Зокрема, чинні стандарти лише обмежено регламентують порядок визначення справедливої вартості у випадках, коли ринкові ціни є недоступними або не відображають реальних умов реалізації. Це зумовлює зростання ролі професійного судження бухгалтера та підвищує ризик суб'єктивності облікових оцінок. Крім того, результати переоцінки біологічних активів безпосередньо впливають на фінансові результати, що може призводити до значних коливань показників прибутковості підприємств без реального грошового ефекту [8].

Ще одним проблемним аспектом нормативного регулювання є недостатня увага до врахування ризиків і невизначеності у процесі оцінки біологічних активів. Чинні стандарти практично не містять положень щодо ідентифікації та кількісного вимірювання ризиків, пов'язаних із біологічною трансформацією, кліматичними змінами або форс-мажорними обставинами. У результаті ризики залишаються поза межами формалізованої методики обліку та відображаються у звітності лише постфактум, після їх реалізації.

Таким чином, аналіз нормативних засад обліку біологічних активів свідчить про їх концептуальну спрямованість на ринкову оцінку та уніфікацію облікових підходів, водночас виявляє обмежену адаптованість до умов підвищених ризиків і невизначеності. Це зумовлює необхідність розвитку методичних підходів до обліку біологічних активів шляхом доповнення нормативних вимог ризик-орієнтованими інструментами та

гнучким використанням альтернативних методів оцінки в межах облікової політики підприємства.

Сучасні умови функціонування аграрних підприємств характеризуються суттєвим посиленням воєнних та кліматичних ризиків, які мають системний і довгостроковий характер та безпосередньо впливають на процес біологічної трансформації активів. За таких умов чинні нормативні підходи до обліку біологічних активів виявляють низку методичних обмежень, що знижують їх прикладну цінність та адаптивність [3].

Воєнні ризики проявляються у вигляді втрати контролю над біологічними активами, фізичного знищення посівів і поголів'я, порушення логістичних ланцюгів та обмеження доступу до ринків збуту. Проте міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку розглядають втрату або знецінення біологічних активів переважно з позиції реалізованих подій, не надаючи методичних рекомендацій щодо попереднього врахування високої ймовірності таких втрат. У результаті фінансова звітність відображає наслідки воєнних ризиків постфактум, що обмежує її прогностичну та управлінську функції.

Особливо проблемним є застосування справедливої вартості в умовах воєнної нестабільності. За відсутності активних ринків або за наявності спотворених цін, зумовлених логістичними обмеженнями та регуляторними втручаннями, визначення справедливої вартості біологічних активів втрачає економічну обґрунтованість. Чинні стандарти не містять чітких критеріїв коригування ринкових цін з урахуванням воєнних ризиків, що підвищує суб'єктивність облікових оцінок і ризик маніпулювання фінансовими результатами.

Кліматичні ризики, пов'язані з частішанням екстремальних погодних явищ, деградацією ґрунтів та зміною сезонності виробництва, мають поступовий, кумулятивний характер. Водночас нормативні підходи до обліку біологічних активів орієнтовані переважно на короткострокову оцінку результатів біологічної трансформації та не враховують довгострокових

кліматичних трендів. Це призводить до недооцінки ризиків зниження продуктивності біологічних активів у майбутніх періодах.

Крім того, стандарти бухгалтерського обліку фактично ігнорують взаємозв'язок між кліматичними ризиками та вибором методів оцінки біологічних активів. Відсутність вимог щодо розкриття інформації про кліматичні припущення, використані при визначенні справедливої вартості, знижує прозорість фінансової звітності та обмежує можливості користувачів оцінити ступінь ризикованості діяльності аграрних підприємств.

Таким чином, критичний аналіз свідчить, що чинні нормативні засади обліку біологічних активів є недостатньо адаптованими до умов воєнних та кліматичних ризиків. Домінування концепції справедливої вартості без належного методичного інструментарію врахування високого рівня невизначеності знижує аналітичну цінність фінансової звітності. Це обґрунтовує необхідність розвитку ризик-орієнтованого адаптивного підходу до обліку біологічних активів, який би поєднував нормативні вимоги з гнучким використанням альтернативних методів оцінки та розширеним розкриттям інформації про ризики.

Порівняння нормативних вимог обліку біологічних активів під впливом воєнних та кліматичних ризиків узагальнено в таблиці 2.

Порівняльний аналіз демонструє, що нормативні вимоги до обліку біологічних активів мають суттєві методичні обмеження в умовах воєнних та кліматичних ризиків. Домінування оцінки за справедливою вартістю без детальних правил адаптації до екстремальних умов зумовлює зростання суб'єктивності, зниження достовірності та прозорості фінансової звітності. Це підтверджує необхідність застосування ризик-орієнтованого адаптивного підходу до обліку біологічних активів, який передбачає диференціацію методів оцінки та розширене розкриття інформації про ризики.

Таблиця 2. Порівняння нормативних вимог обліку біологічних активів із впливом воєнних та кліматичних ризиків [5, 6]

Нормативний підхід / вимога	Сутність вимоги	Обмеження в умовах воєнних ризиків	Обмеження в умовах кліматичних ризиків	Наслідки для фінансової звітності
Оцінка за справедливою вартістю (МСБО 41, НП(С)БО 30)	Визначення вартості біологічних активів на дату балансу за ринковими цінами або оцінками, що відображають умови продажу	Відсутність активного ринку або спотворені ціни через логістичні обмеження, державні регулювання, нестабільність попиту	Цінові коливання та відсутність прогнозованих ринкових даних у разі екстремальних погодних умов	Зростає ризик суб'єктивності оцінок та маніпуляцій фінансовими результатами
Визнання біологічних активів при наявності контролю і очікуваних економічних вигід	Актив визнається, якщо підприємство контролює його та очікується отримання вигід	Втрата контролю або неможливість реалізації активів через бойові дії, окупацію територій, руйнування інфраструктури	Зниження продуктивності та ризик неможливості отримання очікуваних вигід через кліматичні втрати	Зростає ймовірність невідповідності між економічною сутністю активів і їх визнанням у звітності
Переоцінка на дату балансу	Переоцінка вартості біологічних активів на кожну дату балансу	Непередбачуваність змін вартості в умовах воєнної нестабільності, часті зміни ринкових умов	Довгострокові кліматичні тренди не враховуються в короткостроковій оцінці	Колівання фінансових результатів без реального грошового ефекту; зниження порівнянності звітності
Витрати на продаж	Витрати, що безпосередньо пов'язані з реалізацією активу, віднімаються від справедливої вартості	Розрив між нормативними витратами та реальними витратами через логістичні обмеження та ризики безпеки	Зростання витрат на зберігання та транспортування через кліматичні екстремуми	Неправильна оцінка чистої вартості реалізації; заниження або завищення балансової вартості
Розкриття інформації (примітки)	Розкриття методів оцінки, припущень, впливу переоцінки	Обмежені можливості розкриття через нерегулярність ринкових даних та ризик безпеки інформації	Недостатність вимог щодо розкриття кліматичних припущень та ризиків	Зниження прозорості звітності та можливостей користувачів оцінити ризиковість активів

Переважна частина сучасних стандартів бухгалтерського обліку орієнтована на оцінку біологічних активів за справедливою вартістю. Проте практична реалізація цього підходу в умовах воєнної нестабільності, кліматичних змін та відсутності активних ринків часто є методично не виправданою. Саме тому виникає потреба в застосуванні альтернативних методів оцінки, що забезпечують стабільність облікових оцінок та зменшують рівень суб'єктивності.

Альтернативні методи оцінки можуть застосовуватися в межах нормативних вимог у випадках, коли справедлива вартість не може бути достовірно визначена. У цьому контексті доцільним є розгляд таких підходів як оцінка за первісною собівартістю, оцінка за відновною вартістю, а також застосування модельних підходів, що враховують біологічні та ринкові параметри. Порівняльна характеристика альтернативних методів оцінки біологічних активів узагальнено в таблиці 3.

Порівняльний аналіз альтернативних методів оцінки біологічних активів показує, що кожен з них має власні переваги та обмеження. У контексті ризиків і невизначеності найбільш обґрунтованим є комбінований підхід, що передбачає використання різних методів залежно від умов, доступності даних та рівня ризику. Вибір конкретного методу має бути закріплений в обліковій політиці підприємства та супроводжуватися документальним обґрунтуванням.

Аналіз нормативних вимог і практичної реалізації обліку біологічних активів свідчить про те, що домінуючий підхід оцінки за справедливою вартістю не завжди забезпечує достовірне відображення економічної сутності активів у умовах підвищених ризиків і невизначеності. Відсутність активних ринків, волатильність цін, а також наявність воєнних і кліматичних ризиків підвищують ймовірність значних змін вартості активів, які не завжди можуть бути адекватно відображені стандартними методами оцінки. Відтак виникає потреба в методичному підході, що поєднує нормативні вимоги з можливістю адаптації оцінки до реальних умов господарювання.

Таблиця 3. Порівняльна характеристика альтернативних методів оцінки біологічних активів

Метод оцінки	Сутність методу	Переваги	Недоліки	Доцільність застосування в умовах ризиків і невизначеності
Первісна собівартість	Оцінка на основі фактичних витрат на придбання, вирощування та утримання активу	Об'єктивність, простота застосування, зниження суб'єктивності	Не відображає поточної ринкової вартості, можливе недооцінювання активів	Доцільна за відсутності ринкових даних або у разі високої волатильності ринку; може застосовуватися тимчасово
Відновна (відтворювальна) вартість	Оцінка на основі витрат, необхідних для відтворення аналогічного активу	Враховує зростання витрат у кризових умовах, відображає реалістичні витрати відновлення	Складність визначення норм витрат, потребує професійного судження	Доцільна при значних втратах активів або необхідності відтворення виробництва
Ліквідаційна вартість	Оцінка, що відображає очікувану суму, яку можна отримати при ліквідації активу	Реалістичне відображення втрат у критичних умовах	Низька інформаційна цінність для продовження діяльності, суб'єктивність оцінки	Доцільна у разі неможливості продовження діяльності або високої ймовірності втрати активів (воєнні ризики)
Дисконтований грошовий потік (DCF)	Оцінка на основі прогнозу майбутніх грошових потоків, дисконтованих за відповідною ставкою	Враховує очікувані економічні вигоди, дозволяє сценарний аналіз	Висока чутливість до припущень, потребує даних для прогнозування	Доцільний при наявності прогнозних даних; ефективний для сценарного оцінювання в умовах невизначеності
Оцінка на основі нормативів та агротехнічних показників	Оцінка на основі нормативних витрат, врожайності, продуктивності та статистичних даних	Зменшує вплив ринкової волатильності, забезпечує системність оцінки	Не враховує специфіку конкретного господарства, може не відображати реальні умови	Доцільна при обмеженості ринкових даних; корисна як допоміжний метод у кризових умовах

Джерело: узагальнено автором на основі [4,5,6]

Ризик-орієнтований адаптивний підхід ґрунтується на системному поєднанні трьох базових принципів:

1. Врахування ризиків як невід'ємної складової оцінки біологічних активів;

2. Використання альтернативних методів оцінки у разі недоступності або недостовірності ринкових даних;

3. Професійне судження бухгалтера як методологічний інструмент, що забезпечує гнучкість і обґрунтованість оцінок [3].

Адаптивність означає здатність облікової системи змінювати методи оцінки залежно від умов зовнішнього середовища та рівня ризиків. У контексті обліку біологічних активів адаптивність проявляється в можливості:

- обирати метод оцінки (справедлива вартість, первісна собівартість, відновна вартість, дисконтовані моделі тощо) залежно від наявності даних та рівня ризику;

- коригувати припущення щодо оцінки (наприклад, очікувану врожайність, витрати на реалізацію, ймовірність втрат) у разі зміни зовнішніх умов;

- переглядати та оновлювати облікову політику підприємства з урахуванням нових ризиків.

Такий підхід узгоджується з концепцією управління ризиками, яка передбачає не лише ідентифікацію ризиків, а й їх оцінку та реагування шляхом застосування відповідних заходів. У цьому сенсі облік біологічних активів стає не лише інструментом фінансової звітності, а й елементом управлінської системи підприємства.

Ризик-орієнтованість означає, що оцінка біологічних активів здійснюється з урахуванням ймовірності реалізації різних ризиків, що впливають на їх вартість. В практичному вимірі це передбачає:

- а) ідентифікацію основних ризиків (природно-кліматичних, біологічних, ринкових, воєнних, інституційних);

- б) кількісну або якісну оцінку їх впливу на біологічну трансформацію;

в) застосування сценарного аналізу для оцінки вартості активів у різних умовах;

г) формування забезпечень або коригування оцінок з урахуванням очікуваних втрат.

Ризик-орієнтованість забезпечує більшу реалістичність оцінок, оскільки враховує не лише фактичні витрати чи ринкові ціни, а й імовірність їх зміни у майбутньому.

Ризик-орієнтований адаптивний підхід не суперечить нормативним вимогам, а навпаки — забезпечує їх практичну реалізацію в умовах нестабільності. Його ключова перевага полягає у тому, що він дозволяє:

1) зберігати принципи стандартів (визнання активів, оцінка за справедливою вартістю, переоцінка на дату балансу) там, де вони є обґрунтованими;

2) застосовувати альтернативні методи оцінки, коли справедлива вартість не може бути визначена достовірно;

3) документувати припущення та сценарії оцінки у складі облікової політики.

Таким чином, адаптивність забезпечує баланс між відповідністю стандартам та практичною можливістю формування достовірної інформації.

У ризик-орієнтованому адаптивному підході професійне судження бухгалтера виступає не як джерело суб'єктивності, а як методичний інструмент, який забезпечує обґрунтованість оцінок в умовах інформаційної нестабільності. Це передбачає:

1. Документальне обґрунтування припущень щодо ринкових умов, врожайності, витрат та ризиків.

2. Використання внутрішніх даних підприємства (агротехнічних показників, статистики втрат, історичних даних) для формування оцінок.

3. Застосування експертних оцінок та консультацій із профільними фахівцями (агрономами, ветеринарами, оцінювачами).

Рівень професійного судження має бути відображений у обліковій політиці підприємства, що забезпечує прозорість і відтворюваність оцінок.

Обґрунтований ризик-орієнтований адаптивний підхід до обліку біологічних активів забезпечує методологічну основу для формування достовірної та релевантної облікової інформації в умовах ризиків і невизначеності. Поєднання нормативних вимог, альтернативних методів оцінки та професійного судження дозволяє підвищити якість фінансової звітності та забезпечити інформаційну підтримку управлінських рішень в аграрних підприємствах.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Проведене дослідження методичних підходів до обліку біологічних активів в умовах ризиків і невизначеності дозволило встановити, що специфіка біологічних активів, зокрема їх здатність до біологічної трансформації та залежність від зовнішніх факторів, визначає високий рівень невизначеності в оцінці та відображенні у фінансовій звітності. Виявлено, що сучасні нормативні засади, закріплені в МСБО 41 та НП(С)БО 30, хоча і забезпечують уніфікований підхід до визнання та оцінки біологічних активів, проте не повною мірою враховують ризики воєнного, кліматичного та ринкового характеру. Це зумовлює появу методичних дисбалансів, що проявляються у підвищеній суб'єктивності оцінок, коливаннях фінансових результатів та зниженні прозорості звітності.

Водночас аналіз альтернативних методів оцінки підтвердив їхню доцільність як інструментів, що дозволяють компенсувати обмеження оцінки за справедливою вартістю. Оцінка за первісною собівартістю, відновною вартістю, ліквідаційною вартістю, дисконтованими моделями та нормативними підходами здатні забезпечити більшу стабільність, обґрунтованість та управлінську цінність фінансової інформації за умови належного документального обґрунтування та дотримання принципів облікової політики.

На основі системного аналізу ризиків і методичних інструментів обґрунтовано необхідність запровадження ризик-орієнтованого адаптивного підходу до обліку біологічних активів, який передбачає ідентифікацію та оцінку ризиків, вибір оптимального методу оцінки залежно від умов господарювання, документування припущень і сценаріїв, а також регулярний перегляд оцінок. Такий підхід дозволяє поєднати нормативні вимоги з практичною можливістю формування достовірної, релевантної та порівнянної інформації, що сприяє підвищенню якості фінансової звітності аграрних підприємств і зміцненню інформаційної підтримки управлінських рішень в умовах нестабільності.

Отже, результати дослідження мають як наукову, так і практичну значущість, оскільки розроблені методичні підходи можуть бути використані для вдосконалення облікової політики підприємств аграрного сектору та для подальшого розвитку нормативного регулювання обліку біологічних активів з урахуванням сучасних ризиків і невизначеності.

Література

1. Безверхий К.В., Ковач С.І. Облік та оцінка біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Випуск 1 (21). С.229–239. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/3838/Bezverhiy.pdf?sequence=1>
2. Калюга Є. В., Шендерівська Ю. Л. Оцінка біологічних активів як елемент методу бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2017. № 4. С. 33–39. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_4_7
3. Кірейцев Г.Г., Нехай В.А. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління. *Облік і фінанси АПК*. № 3. С. 84–90. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/oblikovo-analitichna-sistema-silskogospodarskogo-pidpriemstva-v-umovah-antikrizovogo-upravlinnya.html>

4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_068

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027

6. 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>

7. Палюх М.С., Брик М.М. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2018. Вип. 9–10. С. 197–203. URL: <http://www.inneco.org/index.php/innecoua/article/view/356>

8. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>

References

1. Bezverkhyi, K.V. and Kovach, S.I. (2013), “Accounting and assessment of biological assets in agricultural enterprises”, *Finansy, oblik i audit*, vol. 1, pp. 229-239, available at: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/3838/Bezverhiy.pdf?sequence=1> (Accessed 30 Jan 2026).

2. Kaliuha, Ye. V. and Shenderivs'ka, Yu. L. (2017), “Valuation of biological assets as an element of the accounting method”, *Oblik i finansy*, vol. 4, pp. 33–39, available at: URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_4_7 (Accessed 30 Jan 2026).

3. Kirejtsev, H.H. and Nekhaj, V.A. (2009), “Accounting and analytical system of an agricultural enterprise in the conditions of anti-crisis management”, *Oblik i finansy APK*, vol. 3, pp. 84–90, available at: <https://magazine.faaf.org.ua/oblikovo-analitichna-sistema-silskogospodarskogo-pidpriemstva-v-umovah-antikrizovogo-upravlinnya.html> (Accessed 30 Jan 2026).

4. Ministry of Finance of Ukraine (2025), “International Financial Reporting Standard 13 “Fair value measurement“, available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_068 (Accessed 30 Jan 2026).

5. Ministry of Finance of Ukraine (2024), “International Accounting Standard 41: Agriculture”, http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (Accessed 30 Jan 2026).

6. Ministry of Finance of Ukraine (2005), Order “National Regulation (Standard) of accounting 30 “Biological assets“, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (Accessed 30 Jan 2026).

7. Paliukh, M.S. and Bryk, M.M. (2018), "Features of accounting for biological assets, taking into account international standards", *Innovatsijna ekonomika*, vol. 9-10, pp. 197-203, available at: <http://www.inneco.org/index.php/innecoua/article/view/356> (Accessed 30 Jan 2026).

8. Ministry of Finance of Ukraine (2006), Order “On approval of Methodological recommendations for accounting for biological assets“, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (Accessed 30 Jan 2026).

Отримано редакцією журналу / Received: 11.02.26

Прорецензовано / Revised: 16.02.26

Схвалено до друку / Accepted: 19.02.26