

СУТНІСТЬ І КЛАСИФІКАЦІЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ЯК ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Досліджено сутність поняття "біологічні активи" в різних літературних джерелах.
Розглянуто класифікаційні ознаки біологічних активів та узагальнення їх класифікацію
для цілей бухгалтерського обліку.*

Постановка проблеми. Сільське господарство є важливою і невід'ємною ланкою будь-якого суспільства. Впровадження ринкового механізму господарювання потребувало поліпшення економічної інформації та реформування бухгалтерського обліку звітності.

У зв'язку з прийняттям МСБО 41 "Сільське господарство" у 2003 р. та П(С)БО 30 "Біологічні активи" в 2005 р., яке було введено тільки з 1 січня 2007 р. воно є обов'язковим для застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, що вимагає адаптації методик бухгалтерського обліку до їх вимог.

Основною проблемою на сьогоднішні є визначення економічної сутності біологічні активи, що призводить до того що нині немає чіткого розмежування економічних термінів. Дана проблема спричиняє дискусії щодо їх економічної та обліково-аналітичної сутності. Наступна проблема це класифікація біологічних активів, у зв'язку з тим, що біологічні активи є досить різноманітні, для більш достовірного відображення в бухгалтерському обліку. Необхідною є розробка чіткої та науково-обґрунтованої класифікації. Тому на сучасному етапі є низка невирішених методичних і практичних питань, пов'язаних з організацією та веденням бухгалтерського обліку біологічних активів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемні питання бухгалтерського обліку в сільському господарстві, а саме висвітлення сутності біологічних активів розглядали багато вітчизняних і зарубіжних вчених, як Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огічук, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, М.М. Коцупатрий, Р.А. Честний, В.Г. Ткаченко, С.В. Додонов, М.В. Додонова, Т.С. Метересова, І.А. Мухина, Р.Р. Газизов, О.П. Скірпан, М.С. Палюх та багато інших науковців.

Незважаючи на значне розповсюдження дослідження у сфері бухгалтерського обліку біологічних активів залишаються певні проблеми, які потребують вивчення та опрацювання, а саме: визначення їх сутності та уточнення класифікації.

Метою дослідження є критичне висвітлення проблем сутності та класифікації біологічних активів, розробити пропозиції щодо уточнення та вдосконалення їх для більш ефективної організації та ведення бухгалтерського обліку операцій з біологічних активів.

Викладення основного матеріалу. Термін "біологічні активи" ототожнюють з терміном "активи", тому на даний момент потрібно визначити сутність активів.

Досліджуючи формулювання визначення поняття "активів" на основі їх властивостей М. Метьюс і М. Перера [1, с. 264] відзначають, що ряд авторів розглядає актив як, джерело майбутніх доходів, будь-який майбутній дохід; сукупність прибуткового потенціалу, будь-який економічний ресурс, здатний приносити дохід господарюючому суб'єктові, вірогідні майбутні економічні вигоди, вимірні вірогідні майбутні економічні вигоди, майбутні економічні вигоди.

Трактування активів як майбутніх економічних вигід, є неточне, оскільки:

– актив ототожнюється з поняттям "дохід", хоча і підлягає визнанню в майбутньому;

– актив слід розглядати як первинне, а результати від його використання – як вторинне. Актив, на наш погляд, є носієм потенційних доходів, але не самими доходами;

– у активів і доходів абсолютні різні моменти визнання, які не збігаються в часі і не відповідають вимогам принципів відповідності і періодичності; більше того, якщо вартість активів визнається у момент включення їх до складу майна підприємства, то очікувані доходи будуть визнані у відповідній (запрацьованій) частці в кожен звітний період впродовж всього терміну їх використання на основі принципу обачності;

– у активів і потенційних доходів різні абсолютні величини у момент визнання. Виходячи з даних наведених вище можна чітко зазначити, що твердження є зовсім різними.

У результаті проведеного дослідження встановлено основні характеристики біологічним активам (рис. 1)

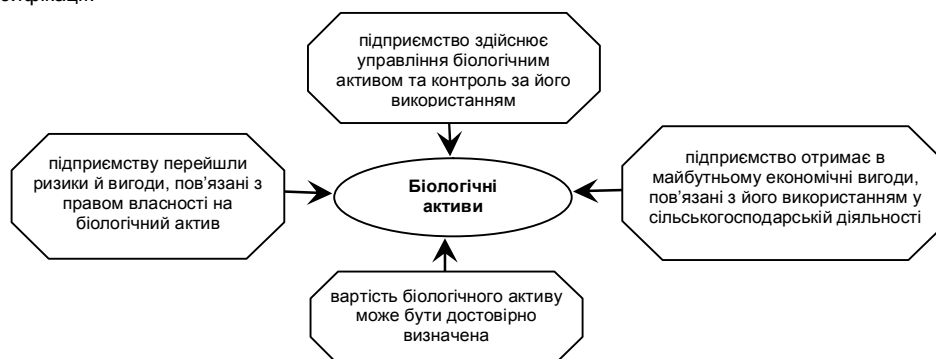


Рис. 1. Характерні ознаки біологічних активів

Отже, вважаємо, що біологічний актив мають відповідати зазначеним ознакам для можливості визнання їх активом підприємства.

Існує два підходи до визначення біологічних активів це системний (філософський) та несистемний (видовий). За системним підходом біологічні активи – це активи у формі тварин або рослин, створеної в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді

сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів або інших активів

За несистемним підходом – це тварини і рослини, що є результатами минулих процесів біологічної трансформації, що визнаються і контролюються підприємством, можуть бути використані в його діяльності або передані у використання іншим для отримання економічної вигоди, а їх вартість може бути

достовірно визначена [4, 54]. На наш погляд, доцільно використовувати системний підхід в якому більш ширше та конкретно надається визначення. Дане визначення має право на існування так само, як і перше. В основу другого визначення покладений конкретний вид (форма) майнових елементів підприємства. Таким чином, за другим підходом визначення будь-якої однорідної групи активів вимагає повторення властивостей, характеристик, загальних для інших груп активів. Проте перевага належить визначенню по системному (філософському) підходу.

Відповідно до вище наведеного, запропоновано визначення поняття "біологічні активи" – це живі організми, що використовуються у сільськогосподарській діяльності та є ресурсами аграрних підприємств, здатні в процесі якісних і кількісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Біологічні активи є досить різноманітними, тому для їх відображення в бухгалтерському обліку потребують надзвичайно чіткої та науково-обґрунтованої класифікації.

Порівнюючи П(С)БО 30 "Біологічні активи" [2] та МСБО 41 "Сільське господарство" [3], слід зазначити, що в МСБО 41 "Сільське господарство" наведено неповна класифікація біологічних активів, а також не вказані класифікаційні ознаки. В П(С)БО 30 "Біологічні активи" також відсутній повний перелік складових елементів (біологічні активи), що формують кожну класифікаційну групу. Згідно з П(С)БО 30 біологічні активи класифікуються на довгострокові та поточні.

Кузьмович П.М. [5] розглядає класифікацію біологічних активів детальніше. Автор вважає, що чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єкта і від того, наскільки правильно обрані

класифікаційні ознаки об'єкта, може залежати порядок його обліку. Тому він запропонував відобразити біологічні активи: за строком використання (оборотні та необоротні); за характером відображення зносу (біологічні активи, що амортизуються та що, не амортизуються); за правом власності (власні та орендовані).

Основною проблемою в класифікації біологічних активів є те, що більшість вчених надають загальну класифікацію, саме це не дає можливості бухгалтеру більш детально надати інформацію керівнику про стан підприємства.

З урахування напрацювань попередників розроблено класифікацію біологічних активів (рис. 2)

Залежно від галузі сільськогосподарської біологічні активи поділяються на біологічні активи рослинництва, біологічні активи тваринництва.

За ознакою зрілості розрізняють зрілі та незрілі біологічні активи. Зрілими біологічними активами є: – поточні біологічні активи, що досягли певної кондиції, наприклад тварини і птиця – при досягненні ними певної живої маси і категорії вгодованості; – довгострокові біологічні активи, здатні регулярно давати сільськогосподарську продукцію і додаткові біологічні активи. До них відносяться сади і виноградники які досягли плодоношення; тварини основного стада (корови, вівці, кози, свиноматки) – після отримання першого приплоду, відлучення приплоду від маток і т.д. Незрілі біологічні активи включають багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники), які не досягли пори плодоношення; ремонтний молодняк – для поповнення основного стада; тварин і птицю на вирощуванні та відгодівлі.

За строком використання біологічні активи поділяються на:

- поточні біологічні активи;
- довгострокові біологічні активи;
- незрілі довгострокові біологічні активи.

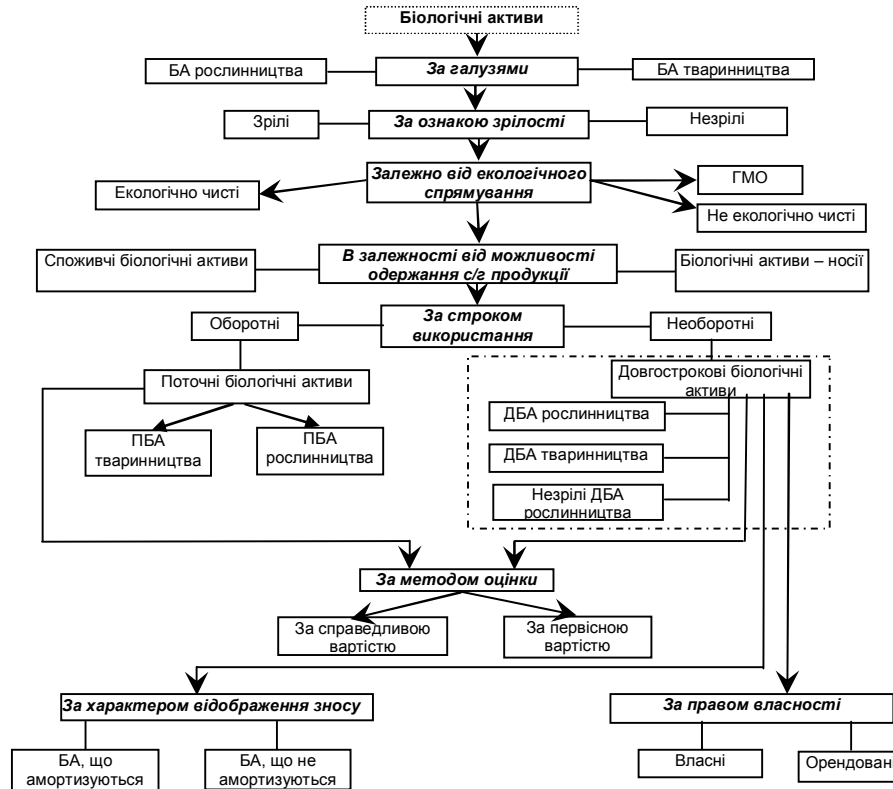


Рис.2. Запропонована класифікація біологічних активів

Важливою класифікаційною ознакою є методика оцінки біологічних активів. Базовим підходом до оцінки біологічних активів є застосування справедливої вартості, за яким всі біологічні активи і сільськогосподарська

продукція при первісному визнанні і на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Класифікаційна ознака залежно від екологічного спрямування в умовах екологічної кризи відіграє важливе значення. Споживачі біологічних активів повинні отримувати доступну інформацію, щодо обраної продукції тому екологічно чисті, не екологічно чисті та генно модифіковані біологічні активи повинні відобразитися як окремі облікові елементи формування вартості таких активів також має бути різною.

Особливу увагу потрібно приділити генно модифікованим продуктам, вживання яких шкідливе для організму людини, але вони мають достатньо низькі ціни на ринку, що привертає увагу покупців. Тому, досить важливим є відображення їх окремо в бухгалтерському обліку.

Виділення вартісного підходу в окрему класифікаційну ознаку насамперед обумовлено вимогами до розкриття інформації про біологічні активи, оскільки у Примітках до фінансової звітності мають окремо наводити біологічні активи оцінені не за справедливою вартістю. Тому, для забезпечення формування інформації про біологічні активи метою її належного розкриття у фінансовій звітності вони поділяються на:

- біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю;
- біологічні активи, оцінені за первісною вартістю.

Запропонована класифікація біологічних активів може бути застосована сільськогосподарськими підприємствами, що дасть змогу правильно організувати синтетичний і аналітичний облік, сприятиме повному розкриттю інформації про їх наявність та рух об'єктів біологічних активів суб'єктів господарювання у різних аспектах

Висновки та перспективи подальшого дослідження.

Проблемним питанням на сьогодні сутність біологічних активів, а саме визначення сутності біологічних активів, яка є однією з найважливішою категорією у діяльності сільськогосподарських підприємств. Від того наскільки точно та розширено пропонується визначення біологічних активів, залежить ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. З вище наведених досліджень більш доцільно використовувати таке визначення: біологічні активи – це живі організми, що використовуються у сільськогосподарській діяльності та є ресурсами сільськогосподарського підприємства, здатні в процесі якісних і кількісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Запропоноване визначення дозволяє уточнити сутність біологічних активів, як об'єкта бухгалтерського обліку.

Наступним проблемним питанням яке виникає у сфері сільського господарства це класифікації біологічних активів. Які поділяються на поточні та довгострокові біологічні активи, саме даний поділ активів використовується при складанні балансу.

В бухгалтерському обліку частіше всього використовують класифікацію за строком використання, дана класифікація біологічних активів на підприємстві є не досить точною, що не дає змогу користувачам отримати більш детальну інформацію.

У результаті дослідження запропоновано класифікацію біологічних активів. Яка надасть змогу на підприємстві підвищити повноту інформації та приймати обґрунтовані рішення з метою забезпечення ефективного функціонування суб'єкта господарювання.

Список використаної літератури

1. Соколов В. Оценка по справедливой стоимости / В. Соколов // Бухгалтерский учет. – М.: – № 1 – 2006. – С. 260-265
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" від 18 листопада 2005р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до \ законів. <http://search.ligazakon.ua/doc2.nsf/link/RE11736.html>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство" [Електронний ресурс]. Режим доступу: [www/minfin.gov.ua/document/92454/MSBO_41.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92454/MSBO_41.pdf)
4. Пиріжок С.Є. Біологічні активи: визначення поняття / С.Є. Пиріжок // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Частина.1 – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 51-56
5. Богданюк О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва. 08.00.09-бухгалтерський облік, аналіз та аудит : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / О. В. Богданюк. – К.: НУБПУ, 2011. – 21 с.

ЗАМУЛА Ірина Валеріївна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми розвитку бухгалтерського обліку для забезпечення стійкого розвитку економіки;
- теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю й аналізу природно-ресурсного потенціалу країни.

ЧЕРЕВКО Любов Петрівна – студентка Інституту обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік та контроль біологічних активів;
- організація та методика бухгалтерського обліку на підприємствах.

Стаття надійшла до редакції: 11.03.12 р.