

ПОНЯТТЯ “БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ”: ПОРІВНЯННЯ П(С)БО 30 “БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ” ТА МСФЗ 41 “СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО”

Досліджено поняття “біологічні активи” у міжнародній практиці та запропоновано його визначення для підприємств України

Термін “біологічний актив” в Україні було введено у листопаді 2005 р. з розробкою проекту П(С)БО 30 “Біологічні активи”. До цього в практиці бухгалтерського обліку про біологічні активи взагалі не згадувалося; відсутнє це поняття і в словниках.

Метою дослідження є визначення поняття “біологічний актив” та їх склад, а також порівняння П(С)БО 30 “Біологічні активи” та МСФЗ 41 “Сільське господарство”.

Питання обліку біологічних активів, а, отже, і визначення понять, досліджували М.Я. Дем’яненко, В.М. Жук, Л.К. Сук, П.Л. Сук та інші вчені. Але питання щодо визначення поняття та складу біологічних активів на сьогодні залишається невирішеним.

Основними нормативними актами, що визначають порядок обліку надходження і вибуття біологічних активів рослинництва, є П(С)БО 30 “Біологічні активи” та МСФЗ 41 “Сільське господарство”.

За П(С)БО 30 біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [4]. У МСФЗ 41 [2] і в довіднику по роз’ясненню даного стандарту біологічний актив визначений як жива тварина і рослина.

Навіть на міжнародному рівні, немає єдиної думки щодо визначення поняття “біологічний актив”, а також у положеннях МСФЗ 41 немає роз’яснень з наступних питань:

- чи належить актив підприємству, чи є він елементом його власності;
- чи буде актив використаний в господарській діяльності;
- чи упевнене підприємство в отриманні економічної вигоди при його використанні [2, с. 2110].

Ретельний аналіз даного питання дозволяє встановити, що:

- за МСФЗ 41 визначення біологічного активу сформульовано без взаємозв’язку з визначенням активу взагалі, тобто ігнорується принцип прояву приватного загалом в пізнанні матерії;

- відсутні характерні риси (особливості), властиві активу взагалі;
- не врахований причинно-наслідковий зв’язок – результатом, яких минулих процесів (подій) є актив;

- за П(С)БО 30 біологічний актив представляється як результат отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов’язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

На наш погляд, щоб правильно вирішити дану проблему, потрібно брати до уваги визначення активу взагалі і процеси, що породжують біологічний актив.

Згідно з визначеннями, наведеними у П(С)БО 30 “Біологічні активи”, біологічний актив – це “явище життя”, тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати: процес виробництва нових неживих продуктів, наприклад, корови дають молоко; процес відтворення нових живих тварин, наприклад, корови народжують телят. З плином часу біологічні активи можуть поліпшувати свої якості (відбувається ріст рослин, телят тощо), або їх погіршувати (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність, телята зменшують свою вагу тощо).

У П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” міститься наступне визначення: активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [3].

Досліджуючи формулювання визначення активів на основі притаманних їм властивостей, М. Метьюс і М. Перера 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 [1, с. 264].

Тракування активів як майбутні економічні вигоди, на наш погляд, неправильне, тому що:

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

– актив слід розглядати як первинне, а результати від його використання (економічні вигоди або майбутні доходи) – як вторинне. Актив, на наш погляд, є носієм потенційних доходів, але не самими доходами;

– у активів і доходів абсолютно різні моменти визнання, які не збігаються в часі і не відповідають вимогам принципів відповідності і періодичності; більше того, якщо вартість активів признається 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. Активи вимірюються за первинною (історичною) вартістю, а доходи – за справедливою ринковою вартістю за вирахуванням торгових знижок і знижень ціни, і те, тільки у розмірі запрацьованих в звітному періоді.

Найбільш правильним, на наш погляд, є твердження про те, що актив – це джерело майбутніх доходів і будь-який економічний ресурс, здатний приносити дохід. Проте цього визначення не має абсолютного характеру, оскільки не відноситься до всіх активів, які формують сукупність майнових елементів підприємства. Воно характеризує лише ті активи, які прямо або опосередковано беруть участь в здійсненні його діяльності. Отже, розглянуті визначення сформульовані з погляду чинника виробництва [1, с. 10]. Слід визнати, що не всі активи є ресурсами. Наприклад, незавершене виробництво, дебіторська заборгованість і витрати майбутніх періодів не виконують функції ресурсів.

В основу визначення біологічного активу по МСФЗ 41 “Сільське господарство” і П(С)БО 30 “Біологічні активи” не ставиться поняття “актив”, що розглядається як загальна сукупність елементів майна, що включають безліч однорідних груп активів, зокрема біологічних. Якщо визначення “біологічний актив” було б сформульовано на основі визначення активу взагалі, як частковий прояв загального, то спочатку слід було б сформулювати визначення активу взагалі, яке на нашу думку, можна сформулювати так: актив – це майновий елемент, як результат минулих господарських фактів і/або подій, що проявляється в певній формі, ідентифікується, контрольований підприємством, відчуваний і вимірюваний у вартісному виразі.

Тут загальними характеристиками для всіх активів є ідентифікованість, контрольованість з боку підприємства і вимірність в грошовому вираженні. Біологічні активи можна також розглядати як результат минулих господарських фактів. Проте за своїм змістом і походженням ці господарські факти відрізняються від господарських фактів – дій, властивих нематеріальним, матеріальним і фінансовим активам.

У сільському господарстві живі організми створюються лише в результаті здійснення господарських фактів. Такими фактами є біологічні процеси. Ці процеси є основною характеристикою біологічних активів. Біологічний процес слід розглядати як кількісні і якісні зміни (трансформації) біологічних активів. В результаті одні біологічні активи відрізняються від інших як додаткові: приріст живої маси тварин, розмноження через насіння, через ікру (риба), яйця (птиця) і так далі.

Біологічні активи не можуть бути створені в результаті минулих подій, під впливом подій вони тільки гинуть. Адже подія – незвичайне, надзвичайне явище, яке не може створювати біологічний актив.

Біологічні активи можна розглядати як ресурси, які генерують майбутні економічні вигоди, наприклад, при продажі продукції або додаткових активів. Таким чином, на нашу думку, можливі два підходи до формулювання визначення поняття “Біологічний актив”: системний (філософський), несистемний (видовий).

Згідно з першим підходом необхідне поняття “Біологічний актив”, яке відображало б характерні особливості активу як чинника виробництва (ресурсу). Це означає, що властивості, загальні для всіх активів, не повинні повторюватися у визначенні активу як чинника виробництва. У свою чергу характерні риси, властиві активу як чиннику виробництва, не повинні повторюватися у визначенні біологічного активу. Такий підхід припускає наявність цілісної, науково обґрунтованої системи визначень активів. Але, на жаль, доводиться констатувати той факт, що подібної системи поки немає. Вважаємо, що вона має бути побудована на основі чіткого дотримання таких діалектичних прийомів (способів) пізнання матерії, як причинно-наслідкові зв'язки і прояви часткового у загальному.

При цьому, завданням є формулювання визначення активу взагалі. Дану систему визначень активів з властивими їм характерними властивостями можна представити таким чином (табл. 1).

Таблиця 1.* Системний підхід до визначення різних однорідних груп активів

<i>Визначення активу</i>	<i>Характерні особливості</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Майновий елемент (актив взагалі)	– результат минулих господарських фактів; – ідентифікованість; – контрольованість підприємством; – вимірність в грошовому вираженні; – достовірність визначення вартості.

Продовження таблиці 1

1	2
Фактор виробництва (ресурс)	<ul style="list-style-type: none"> – актив, що розглядається як ресурс; – вияв в певній формі (грошовою, не грошовою); – що генерує економічні вигоди; – відчужувана; – результат минулих господарських чинників і/або біологічних процесів; – достовірність отримання економічних вигод; – може бути використаний в господарській діяльності підприємства або переданий іншим суб'єктам в оренду.
Біологічний актив	<ul style="list-style-type: none"> – актив у вигляді тварини або рослини; – створений в результаті минулих біологічних процесів (змін, трансформацій); – отримання економічних вигод у формі сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів і/або надання послуг, грошових коштів, інших активів; – підприємство здійснює управління біологічним активом або процесом його біологічних перетворень та контроль за його використанням.

* Джерело: [1, с 225]

Особливістю, властивою біологічним активам, є те, що вони є живими організмами (тварини і рослини), що матеріалізуються в певній формі. Основне призначення активу – генерувати економічні вигоди, є загальним для всіх активів, що розглядаються як чинник виробництва (економічного ресурсу).

Якщо вимогу “отримання економічних вигод” включити тільки до складу визначення активів, що розглядаються як фактори виробництва (ресурс), то критерієм визнання довгострокових активів буде те, що вартість активу може бути визначена з великою мірою достовірності.

З урахуванням викладеного визначення активу як чинника виробництва можна сформулювати так: актив (ресурс) певної форми (грошової, негрошової), що виник у результаті минулих господарських фактів і/або біологічних процесів, генерує економічні вигоди, який може бути використаний в господарській діяльності, відчужений або переданий іншим особам з метою отримання вказаних вигод.

Відмітимо, що в цьому визначенні поняття активу як результат минулої події виключено. Подія нами розглядається як надзвичайне явище. Логічно залишити у складі даного визначення вираз “створення активів в результаті минулих господарських або біологічних процесів”, оскільки насправді одні активи (небіологічні) створюються в результаті господарських фактів – дія, інші (біологічні) – внаслідок біологічних змін.

Переходячи від попереднього визначення активу, як фактору виробництва (ресурсу), до подальшого визначення біологічних активів, залишається перерахувати характерні для них риси. У цьому сенсі як основа визначення біологічних активів слід розглядати не ресурс – загальний для всіх активів як факторів виробництва, а живий організм (тварина або рослина). Тому господарський факт – дія як причина походження наслідку небіологічних активів у визначенні біологічних активів необхідно виключити.

Отримання економічних вигод – характерна особливість, властива всім активам, що розглядаються як фактор виробництва, у тому числі і біологічним. Проте, щоб підкреслити форму економічних вигод, властивих біологічним активам, відмінну від форми вказаних вигод для небіологічних активів, доцільно дану характеристику включити в дане визначення.

З урахуванням викладеного, на наш погляд, біологічний актив є: актив у формі тварини або рослини, 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.

Актив у сформульованому визначенні:

- означає економічний ресурс (як фактор виробництва);
- генерує економічні вигоди;
- може бути використаний в господарстві або переданий у використання іншим підприємствам (наприклад, в оренду);
- може бути відчужений (обмінений, проданий, інвестований в рахунок внесків в статутний капітал іншого підприємства, переданий безоплатно і так далі).

Ці характерні особливості містяться в понятті “Актив як фактор виробництва” і не підлягають повторенню у визначенні біологічного активу.

Другий підхід (несистемний) вимагає включення у визначення поняття “Біологічний актив” всіх характерних особливостей активу взагалі й активу як чинника виробництва:

- про яку тварину або рослину йде мова;
- чи контролюється дана жива тварина або рослина підприємством;
- чи є тварина або рослина майновим елементом підприємства.

Щоб правильно вирішити дане питання у разі фінансової оренди, доцільно керуватися принципом “пріоритет змісту над формою”. Більш того, на наш погляд, цей принцип у разі передачі активу іншому підприємству, визначає:

- наявність контролю над ним з боку власника;
- яке відношення тварини або рослини до господарської діяльності (процесу виробництва) підприємства.

Якщо тварина або рослина не контрольована, це означає, що вона юридично не бере участь у виробничій діяльності підприємства, не сприяє отриманню сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів і не надає послуг, отже, не приносить економічної вигоди. Тому тварина (рослина) повинна брати участь у виробничій діяльності підприємства і виконувати функцію ресурсу – чи ідентифіковано його, а у разі потреби відчужено: ідентифікація активів створює передумови для її оцінки, а найголовніше – для визнання як окремого майнового елемента.

Ще один важливий момент у МСФЗ 41 “Сільське господарство” і П(С)БО 30 “Біологічні активи”, що в результаті сільськогосподарської діяльності, заснованої на змінах біологічних активів, отримують сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи. Досліджуючи зміст операцій і форму отримуваних результатів від використання біологічних активів, приходимо до висновку, що власник тварин або рослин не завжди може отримувати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи. Наприклад, у разі передачі експлуатаційних активів у використання (оренду) іншим особам їх власник згідно принципу переважання змісту над юридичною формою може отримати економічні вигоди у формі грошових коштів або інших активів. А також у МСФЗ 41 “Сільське господарство” сільськогосподарська діяльність визначена як керована зміна біологічних активів в сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи в цілях продажу [2, с. 2103]. З цього визначення витікає: якщо діяльність, здійснювана на основі біологічних активів, то керовані і не керовані самі біологічні активи. А якщо вони керовані, то однозначно вони контрольовані підприємством,

отже, є його майновими елементами. У МСФЗ 41 (§ 11) контроль розглядається як законне розпорядження тваринами: їх таврування, відмітка при покупці, народженні, відбиранні від маток. На нашу думку, таврування і відмітка тварин призначені для іншого контролю – за їх використанням і для обліку.

Узагальнюючи викладене, визначення біологічних активів за несистемним підходом можна сформулювати так: біологічні активи – це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контролювані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигод (сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, послуг, грошових коштів або інших активів), а їх вартість може бути достовірно визначена.

Відмітимо, що сформульоване нами визначення відображає характерні особливості, властиві активам взагалі, активам, що розглядаються як фактор виробництва (ресурс), і біологічним активам. Вважаємо, що це визначення має право на існування так само, як і перше. У основу другого визначення покладений конкретний вид (форма) майнових елементів підприємства. Таким чином, по другому підходу визначення будь-якої однорідної групи активів вимагає повторення властивостей, характеристик, загальних для інших груп активів. Проте перевага належить визначенню по системному (філософському) підходу.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [ученик] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б.Перера / [перевод с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
2. МСФЗ 41 “Сільське господарство”.
3. П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.
4. П(С)БО 30 “Біологічні активи” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 719.