

УДК 657.421.1

**О.А. Сарапина**, д-р екон. наук

Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна

## ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

**О.А. Сарапина**, д-р экон. наук

Херсонский национальный технический университет, г. Херсон, Украина

## ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИЗНАНИЯ И КЛАССИФИКАЦИИ ДОЛГОСРОЧНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

**A. Sarapina**, Doctor of Economics

Kherson National Technical University, Kherson, Ukraine

## PROBLEM QUESTIONS OF CONFESION AND CLASSIFICATION OF LONG-LIVED BIOLOGICAL ASSETS

*У статті наведено визначення біологічних активів, запропоновано і науково обґрунтовано класифікацію довгострокових біологічних активів для відображення їх в обліку.*

**Ключові слова:** активи, довгострокові біологічні активи, класифікація.

*В статье дано определение биологических активов, предложена и научно обоснована классификация долгосрочных биологических активов для отражения их в учете.*

**Ключевые слова:** активы, долгосрочные биологические активы, классификация.

*The article provides a definition of biological assets, proposed and scientific basis the classification and evaluation of the long-term biological assets for accounting purposes.*

**Key words:** assets, long-term biological assets, classification.

**Постановка проблеми.** Неможливо недооцінити значення сільського господарства в забезпеченні продовольчої і екологічної безпеки країни. Інтеграційні процеси в економіці України обумовлюють необхідність удосконалення методики обліку в сільськогосподарських підприємствах. Біологічні активи – досі новий об'єкт у вітчизняній обліковій практиці, оскільки він був виділений в окрему облікову групу із прийняттям П(с)БО 30 «Біологічні активи» у 2007 році, а тому з його запровадженням виникли проблеми та суперечності в теорії і практиці бухгалтерського обліку, які повністю не вирішені до сьогодні. Основною проблемою нині є розкриття змісту біологічних активів та їх класифікації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання визначення економічної сутності, класифікації та оцінки біологічних активів привертає до себе увагу багатьох науковців, таких як В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, В. Ф. Палій, І.А. Мухін, Н.В. Гончаренко, Л.К. Сук, В.Г. Швець та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних учених, слід відзначити, що розкриття теоретико-методичних питань визнання і класифікації біологічних активів потребують подальшого наукового дослідження, адже багато методичних питань у законодавчо-нормативних актах залишились недопрацьованими.

**Мета статті.** Мета роботи полягає у систематизації існуючих наукових підходів до визначення сутності біологічних активів та їх класифікації.

**Виклад основного матеріалу.** Особливістю біологічних активів є те, що вони підлягають біотрансформації, в результаті якої в біологічному активі відбуваються якісні і кількісні зміни. Наслідком біотрансформації є два види результатів:

- зміна біологічного активу внаслідок росту, розмноження, виродження;
- виробництво сільськогосподарської продукції.

Тому в П(с)БО 30 [1] акцент зроблено на тварини і рослини, які знаходяться у стані біотрансформації, що відповідає МСБО 41 «Сільське господарство». «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».

У той же час у самій назві біологічних активів ключовим є термін актив. Відповідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Тому національною особливістю терміна біологічних активів є поєднання його визначення з природою активів.

Серед учених-економістів не існує єдиного підходу до визначення біологічних активів як обліково-аналітичної категорії, оскільки кожен автор трактує його по-своєму. Але всіх науковців, сферою дослідження яких є проблеми обліку біологічних активів, можливо поділити на дві групи:

- I група (Л.К. Сук П.Л. Сук [11, с. 129], В.О. Вороновська [2, с. 40], О.В. Остапчук [9, с. 53]) – підтримують визначення біологічних активів з погляду біологічної трансформації;
- II група (І.В. Замула [5, с. 26], В.М. Жук [4, с. 385], О.П. Клименко [6, с. 54], П.М. Кузьмович [7, с. 34], Н.В. Гончаренко [10, с. 72]) – розглядають біологічні активи з точки зору категорії активів наголошуючи на отриманні економічних вигід або контроль над ними підприємством.

Концепція контролю над активами в тому, що майном підприємства вважаються тільки ті ресурси, які підприємство може контролювати. При визначенні існування активу право власності не є суттєвим. Якщо підприємство здатне контролювати вигоди від використання ресурсу, то такі ресурси можуть відповідати визначенню активу без юридичного контролю.

Для пізнання будь-якого об'єкта необхідна чітка та науково обґрунтована класифікація, яка дає змогу упорядкувати первинний матеріал, систематизувати досліджувану сукупність та провести сортування її елементів. Класифікація біологічних активів є основою для побудови їх аналітичного обліку. Нами виявлені такі проблеми класифікації біологічних активів:

- відсутність єдиного комплексного підходу при виробленні різних типів класифікаційних ознак;
- відсутність систематизації всіх типів класифікації активів;
- проблема класифікації необоротних біологічних активів (автори розробили різні типи класифікації лише основних засобів чи нематеріальних активів, за іншими видами необоротних активів класифікація не вивчається);
- потреба виробити додаткові типи класифікації для задоволення інформаційних потреб користувачів облікової інформації в процесі управління активами.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачена їх класифікація, в основу якої покладено галузь аграрного виробництва і термін корисного використання, як представлено на рис. 1.

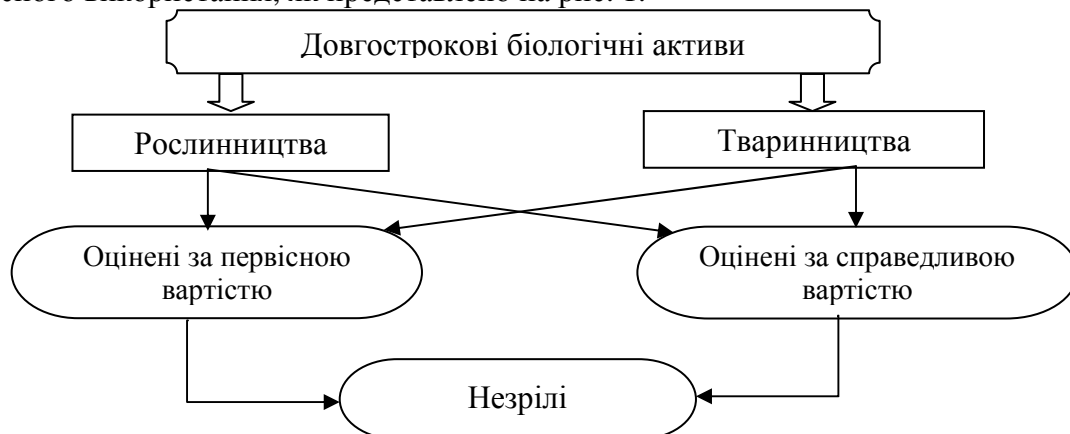


Рис. 1. Класифікація довгострокових біологічних активів відповідно до Методичних рекомендацій бухгалтерського обліку

Але з урахуванням результатів досліджень учених та вимог облікової практики ця класифікація потребує певного удосконалення. Так, С.Ф. Голов [3, с. 87], спираючись на МСФЗ 41 «Сільське господарство», пропонує включити до класифікації споживані та плодоносні біологічні активи.

Споживані біологічні активи – це такі, з яких збирають урожай у вигляді сільсько-господарської продукції або які продають як біологічні активи (худоба для виробництва м'яса або з метою продажу). Плодоносні активи – це всі біологічні активи, інші, ніж споживані (худоба для отримання молока).

З метою побудови ефективного аналітичного обліку Н.В. Гончаренко доповнює класифікаційні ознаки довгострокових біологічних активів: за галузями тваринництва, за статевіковими групами, за центрами відповідальності – для довгострокових біологічних активів тваринництва; за видами багаторічних насаджень, за сортом, за датою переводу зі складу незрілих біологічних активів, за центрами відповідальності – для довгострокових біологічних активів рослинництва.

Для зручності сприйняття класифікацію довгострокових біологічних активів подано у вигляді схеми (рис. 2).

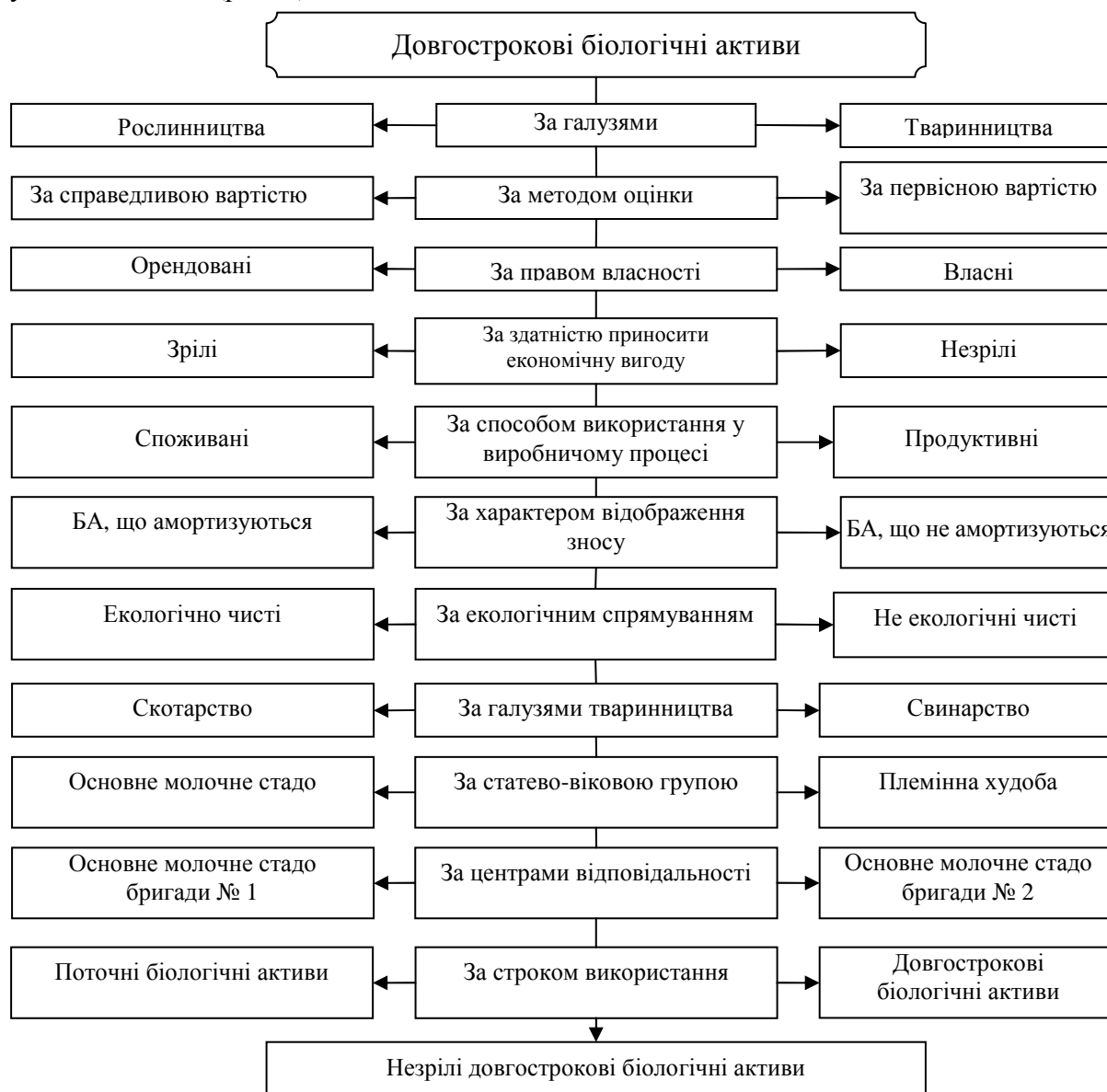


Рис. 2. Класифікація довгострокових біологічних активів

Незначна група науковців (Т.Є. Кучеренко [8, с. 47], В.С. Уланчук, Г.Ю. Аніщенко [12, с. 32]) вважають за необхідним віднести до складу біологічних активів земельні ресурси сільськогосподарського призначення – орні землі, сінокоси, пасовища, ділянки під багаторічними насадженнями. Земельні ділянки дійсно є активами сільськогосподарського підприємства, але ніяк не відповідають вимогам визначення біологічним активам, оскільки не здатні до біологічної трансформації. В національній і міжнародній обліковій практиці земля є і залишиться об'єктом основних засобів.

**Висновки і пропозиції.** Таким чином, під біологічними активами необхідно розуміти біологічні ресурси, достовірно оцінені та регульовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні приносити економічні вигоди.

Класифікацію довгострокових біологічних активів доцільно здійснювати з виділенням таких ознак: за здатністю приносити економічну вигоду на дату балансу; за способом використання у виробничому процесі; за методом оцінювання; за правом власності. Розроблена класифікація сприятиме підвищенню достовірності ведення обліку довгострокових біологічних активів з урахуванням усіх розрізів аналітики, а тому вважаю доцільним розробити та ввести до Плану рахунків окремі додаткові рахунки з представленої класифікації цієї категорії активів.

#### Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
2. Вороновська В. О. Еколого-економічний аспект П(с)БО 30 „Біологічні активи” / В. О. Вороновська // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К. : Юр-Агро-Веста, 2006. – С. 39-40.
3. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С. Ф. Голов // Облік та фінанси в АПК. – 2006. – № 1. – С. 87-90.
4. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [монографія] / В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
5. Замула І. В. Біологічні активи в Україні: концептуальний підхід / І. В. Замула // Зимові читання, присвячені ідеям П. П. Німчинова та І. В. Малишева : збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку І. В. Малишеву і П. П. Німчинову. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – С. 25-27.
6. Клименко О. П. Біологічні активи: поняття та класифікація / О. П. Клименко // Стан і перспективи розвитку обліково-економічної системи в Україні : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2010 р. – Тернопіль : Крок, 2010. – С. 53-55.
7. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація / П. М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 32-37.
8. Кучеренко Т. Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Т. Є. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 46-49.
9. Остапчук О. В. Проблеми застосування аналітичного обліку біологічних активів / О. В. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 52-55.
10. Перевозник Н. В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності / Н. В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 8. – С. 71-76.
11. Сук Л. К. Облік біологічних активів / Л. К. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9-10. – С. 128-134.
12. Уланчук В. С. Особливості обліку довгострокових біологічних активів у садівництві / В. С. Уланчук, Г. Ю. Аніщенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 29-36.