

КЛАСИФІКАЦІЯ ЛІСОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ЯК ОБ'ЄКТІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУCLASSIFICATION OF FOREST BIOLOGICAL ASSETS AS ACCOUNTING
OBJECTS

аспірант кафедри
бухгалтерського обліку
Житомирський
державний
технологічний
університет

Окреслено та проаналізовано дискусійні питання, пов'язані з класифікацією лісових активів. Запропоновано класифікацію лісових біологічних активів, що дозволить сформувати повну та достовірну інформацію про обсяги використання та відтворення лісових біологічних активів.

Определены и проанализированы дискуссионные вопросы, связанные с классификацией лесных активов. Предложена классификация лесных биологических активов, что позволит сформировать полную и достоверную информацию об объемах использования и воспроизводства лесных биологических активов.

Controversial issues related to the classification of forest biological assets have been outlined and analyzed. The classification of forest biological assets that will help to generate complete and accurate accounting information about the amount of use and reproduction of forest biological assets have been suggested.

Ключові слова: лісові біологічні активи, класифікація

Ключевые слова: лесные биологические активы, классификация

Keywords: forest biological assets, classification

ВСТУП

Збереження, раціональне використання та відтворення лісових ресурсів має базуватися на якісній та достовірній інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку. Для формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління лісовими ресурсами важливе значення має класифікація та групування облікової інформації про наявність та рух цих природних ресурсів. Класифікація лісових ресурсів за різними ознаками сприятиме задоволенню інформаційних потреб управлінського персоналу, підприємств лісового господарства, органів державної влади, служби статистики та інших зацікавлених осіб, а також стане основою для розробки методики контролю за лісовими активами.

Класифікація лісових ресурсів виступала об'єктом дослідження багатьох вчених, зокрема: Б.М. Богача, Т.І. Вовчук, В.Д. Гоцуляка, С.І. Дорогунцова, В.М. Жука, І.М. Снякевича та В. Букура, Л. Тодорової. Проте, відсутність системного підходу до класифікації лісових активів, що призводить до неможливості формування достовірної бухгалтерської інформації про стан лісових біологічних активів.

МЕТОЮ СТАТТІ є аналіз існуючих підходів до класифікації лісових активів та розробка класифікації лісових біологічних активів у відповідності до потреб бухгалтерського обліку.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У ході дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. Методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння дали можливість удосконалити класифікацію лісових біологічних активів для цілей визначення напрямів побудови системи аналітичних рахунків в обліку операцій з ними.

РЕЗУЛЬТАТИ

Облікове відображення лісових ресурсів необхідно здійснювати з врахуванням вимог П(С)БО 30 "Біологічні активи". Встановлено, що лісові ресурси можуть бути ідентифіковані як біологічні активи, оскільки відповідають критеріям віднесення до останніх, зокрема: по-перше, мають здатність до біологічної трансформації, що передбачає процеси росту, дегенерації та відтворення, виробництва, які призводять до якісних та кількісних змін; по-друге, у разі переходу до підприємства ризиків і вигід, пов'язаних з правом власності на лісову ділянку; по-третє, вартість лісових насаджень може бути достовірно визначена; по-четверте, існує ймовірність отримання у майбутньому економічних вигід від використання таких ресурсів.

За результатами проведеного дослідження виявлено відмінності щодо класифікації біологічних активів в Україні, оскільки за П(С)БО 30 такі активи розмежовано на довгострокові та поточні [7], а за

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів — за періодом використання в господарській діяльності (поточні та довгострокові), за методом оцінки (за первісною, справедливою вартістю), крім того, довгострокові біологічні активи поділяються на зрілі та незрілі. До незрілих довгострокових біологічних активів віднесено види багаторічних насаджень [6].

Відповідно до національного стандарту, поточними визнаються біологічні активи, що здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. До довгострокових відносяться усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами [7]. Вважаємо, що необхідно в П(С)БО 30 конкретизувати, які активи відносяться до довгострокових. До довгострокових біологічних активів запропоновано відносити активи, які можуть бути використані в господарській діяльності протягом періоду, що перевищує один рік, а також активи, для яких необхідний тривалий час (перевищує один рік) для підготовки до використання.

Враховуючи вимоги МСФЗ 41, підприємство може розкривати інформацію про балансову вартість споживних і плодоносних біологічних активів за групами. Крім того, цю балансову вартість можна розподілити між зрілими та незрілими активами. До споживаних лісових біологічних активів віднесено дерева, вирощувані з метою заготівлі деревини, а до плодоносних — дерева, призначені для заготівлі дров без вирубки дерев, багаторічні лікарські трави [5].

Зрілими біологічними активами визнаються активи, що набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (для споживних біологічних активів), або ті, що можуть забезпечити отримання (збір) врожаю на регулярній основі (для плодоносних біологічних активів). До незрілих біологічних активів відносять активи, що знаходяться в стадії розвитку за структурою, формою та продуктивністю та не здатні давати урожай [5]. На нашу думку, класифікація лісових біологічних активів за ознакою зрілості є умовною та не може бути використана в бухгалтерському обліку, оскільки поточні недеревні лісові активи на різній стадії зрілості можна відносити до обох груп.

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. Так, Т.І. Вовчук виділяє наступні класифікаційні ознаки лісових біологічних активів:

— за правом власності (власність держави, власність юридичних осіб і фізичних осіб);

— за біовиробничим призначенням (споживні — ресурси, придатні для реалізації або отримання продукції з можливістю їх наступного продажу (ялинки для продажу в період новорічних свят, лісові насадження, що вирощуються для отримання деревини, мисливські ресурси, призначені для полювання) та біологічні активи-носії — всі інші біологічні активи, що несуть репродуктивне навантаження);

— за терміном господарського обороту (поточні, довгострокові). До поточних біологічних активів умовно віднесено лісорозсадники, маточні та лісонасінневі плантації, школки;

— за якісним наповненням (зрілі та незрілі);

— за методикою оцінки (за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу та за первісною вартістю з урахуванням частки зносу та втрат від зменшення корисності);

— за типом господарського використання (біологічні активи, призначені для одержання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів і придатні для використання в сільськогосподарській діяльності та біологічні активи, що не використовуються в сільськогосподарській діяльності, а утримуються з метою наступного продажу);

— за способом залучення до господарського обороту: біологічні активи власного виробництва, безоплатно одержані від сторонніх осіб біологічні активи та придбані біологічні активи [3, с. 120].

Богач Б.М. виокремлює довгострокові та поточні біологічні активи лісового господарства. До довгострокових активів рослинництва віднесено дерева в лісі (лісовий масив), а до поточних — розсадники, гриби, ягоди [1, с. 13]. За періодом участі в господарському обороті В.М. Жук виокремлює поточні, незрілі довгострокові та довгострокові біологічні активи [4, с. 386].

Молдавські вчені В. Букур, Л. Тодорова класифікують лісові активи за наступними ознаками: тривалістю періоду використання або підготовки до використання за призначення біологічні активи (довгострокові та поточні); можливістю отримання економічної вигоди довгострокові активи — експлуатаційні та неексплуатаційні; за зрілості — зрілі (багаторічні трави, природні та штучно створені лісові насадження, гриби) та незрілі (лісові насадження до зімкнення крон, гриби на стадії вирощування); за способом створення (природні та створені людиною лісові насадження) [2, с. 22–24].

У результаті проведеного дослідження встановлено, на сьогодні відсутній єдиний підхід до класифікації лісових біологічних активів. Вчені пропонують різні класифікаційні ознаки, згідно яких відбувається їх групування. Частіше всього дослідники класифікують лісові біологічні активи за терміном господарського використання та за ознакою зрілості. Узагальнюючи розглянуті пропозиції науковців, запропоновано класифікацію лісових активів з метою організації аналітичних розрізів бухгалтерського обліку та контролю (рис. 1).

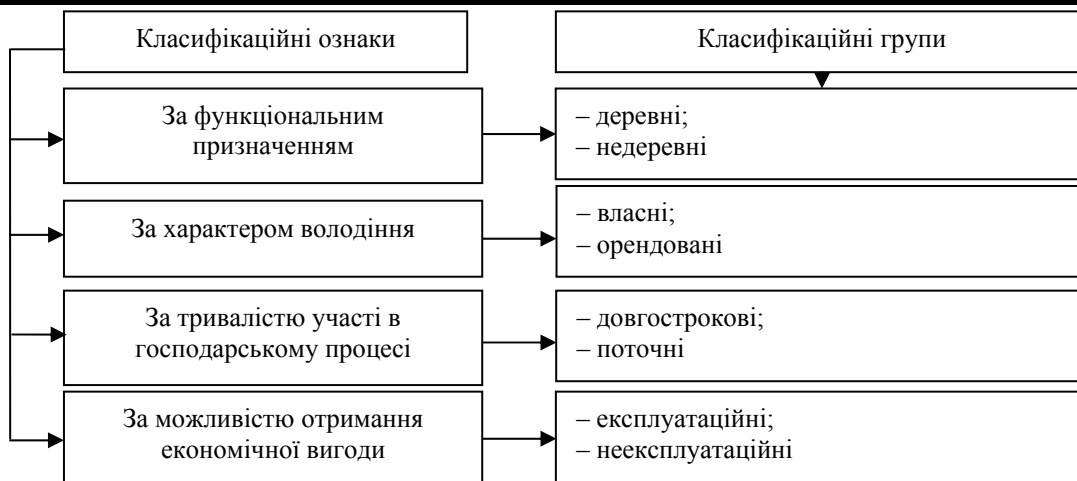


Рис. 1. Класифікація лісових біологічних активів з урахуванням потреб управління

Залежно від функціонального призначення розрізняють деревні та недеревні лісові ресурси. Деревними лісовими ресурсами є лісові насадження, а недеревними — ресурси, що отримують шляхом використання в інших цілях, зокрема добування деревних соків, збирання дикорослих плодів, горіхів, ягід, грибів, лікарських трав. Розмежування лісових активів на деревні та недеревні дозволить побудувати методику облікового відображення таких активів і визначити економічні вигоди від їх використання.

Класифікація за характером володіння впливає на облікове відображення лісових біологічних активів, оскільки лісові ресурси, що належать підприємству на правах власності відображаються на балансових рахунках, що призводить до збільшення вартості активів суб'єкта господарювання, а орендовані — на позабалансових (підприємство несе відповідальність за збереження таких активів і отримує економічні вигоди від їх використання).

За тривалістю участі в господарському обороті лісові біологічні активи поділяються на поточні та довгострокові. Дана класифікаційна ознака важлива для бухгалтерського обліку, оскільки обумовлює порядок застосування методів оцінки лісових біологічних активів при первісному визнанні та на звітну дату. Слід відмітити, що деревні лісові насадження відносяться до довгострокових лісових біологічних активів, а поточних деревних ресурсів не існує, адже маточні плантації, розсадники пропонується відображати у складі капітальних інвестицій на створення довгострокових біологічних активів. До довгострокових недеревних ресурсів віднесено ягоди (малину, суницю, чорницю) та багаторічні лікарські трави, а до поточних недеревних ресурсів — гриби.

За можливістю отримання економічних вигід лісові активи слід класифікувати на експлуатаційні (лісові ресурси, що використовуються в господарській діяльності та від використання яких підприємство одержує економічні та інші вигоди) та неексплуатаційні (деревні та недеревні ресурси, які знаходяться на стадії підготовки до використання). До експлуатаційних лісових біологічних активів віднесено лісові насадження та полезахисні лісові смуги, оскільки вони є джерелом отримання ділової деревини та виконують еколого-економічні функції,

а також недеревні лісові ресурси (малина, суниця, чорниця, лікарські трави, гриби), а до неексплуатаційних — молоді лісові насадження, що перебувають у стадії росту.

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

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження встановлено, що на сьогодні відсутній єдиний підхід до класифікації лісових біологічних активів, що не дозволяє сформувати інформаційну базу щодо стану цих природних ресурсів. Розроблено класифікацію лісових ресурсів для цілей управління, що дозволить побудувати методику облікового відображення таких ресурсів і дасть можливість формувати 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 лісгосподарських підприємств.

Література:

1. Богач Б.М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук; спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Б.М. Богач. — Т., 2008. — 20 с.
2. Букур В. Учет биологических активов: монография / В. Букур, Л. Тодорова. — Кишинэу: Гос. Аграр. Ун-т Молдовы, 2008. — 245 с.
3. Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів: дис... к.е.н. за спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Т.І. Вовчук. — Київ, 2009 — 232 с.
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. — К.: ННЦ ІАЕ, 2009. — 648 с.

5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 "Сільське господарство" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2012/IAS_41.pdf

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів від 29.12.2006 р. № 1413. [Електронний ресурс]. — Режим доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=66856

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" від 05.12.2005 р. № 790 зі змінами [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE11736.html

КОНСУЛЬТАЦІЇ

Неустойка: штраф і пеня — договірне право

Питання забезпечення зобов'язань завжди в центрі уваги всіх учасників господарських процесів при укладенні та виконанні господарських договорів. Як прописані в договорі умови забезпечення виконання зобов'язань, так вони й будуть виконуватися надалі. Отже, коли до рук керівника господарюючого суб'єкта потрапляє будь-який господарський договір, то він уважно вивчає, які види забезпечення виконання зобов'язань можуть бути до нього застосовані, а також які видатки при невиконанні або неналежному виконанні, він понесе надалі. Чинне законодавство передбачає, що учасники господарських відносин несуть господарсько-правову відповідальність за порушення в сфері господарювання шляхом застосування до правопорушників господарських санкцій на підставах і в порядку, передбачених Господарським кодексом України (надалі - ГК), Цивільним кодексом України (надалі - ЦК), іншими законами і самим договором. До способів забезпечення виконання зобов'язань законодавець відносить неустойку, поручительство, гарантію, заставу, завдаток та інші, передбачені договором або законом, види. В нашому випадку ми розглянемо питання застосування неустойки у вигляді штрафу або пені в господарсько-договірних відносинах.

Відповідно до т. 549 ЦК України неустойкою (штрафом, пенєю) є грошова сума або інше майно, яке боржник має передати кредиторіві у випадку порушення боржником зобов'язання. Переваги неустойки перед іншими видами забезпечення, що зумовлює її широке застосування в договірних

відносинах, полягає в тому, що за своєю суттю вона є спрощеною формою відшкодування втрат однієї зі сторін договору по виконанню господарських зобов'язань. Застосовуючи дану норму в практичній діяльності, господарюючим суб'єктам на законодавчому рівні надана можливість на свій розсуд формулювати положення договору, в тому числі щодо розміру неустойки і порядку її нарахування. Штрафом є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми не виконаного або неналежним чином виконаного зобов'язання. Пенєю є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасного виконаного грошового зобов'язання за кожний день прострочення виконання. Господарський кодекс України визначає штраф і пеню як різновид штрафних санкцій. Відповідно до частини 1 статті 230 ГК штрафними санкціями в розумінні цього кодексу є господарські санкції у вигляді грошової суми (неустойка, пеня чи штраф), яку учасник господарських відносин зобов'язаний сплатити у випадку порушення ним правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання господарського зобов'язання.

Роль пені, на відміну від штрафу, полягає в тому, що її застосування можливо тільки при простроченні виконання зобов'язання; її завдання - дисциплінувати одну із сторін договору для своєчасного виконання обов'язків. Пеня носить триваючий за часом характер і є "тривалою неустойкою", що стягується за кожний наступний період прострочення невиконаного в строк зобов'язання.

(продовження на стор. 46)