

УДК 636.001.33.001.76:631.16:658.012.12

Р. М. Циган,
ст. викладач, кафедра обліку, аналізу і аудиту,
Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського
О. С. Костюк,
студентка, Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського
Є. А. Тимченко,
студентка, Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського

УДОСКОНАЛЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ ПІДПРИЄМСТВА

IMPROVEMENT OF CLASSIFICATION OF BIOLOGICAL ASSETS WITH PURPOSE OF INCREASE OF EFFICIENCY REGISTRATION – ANALYTICAL WORK OF ENTERPRISE

Анотація: В статті розглянуті актуальні проблеми впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи». Розроблено та запропоновано нові класифікаційні ознаки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Annotation: In the articles considered issues of the day of introduction of Nation Standards 30 the «Biological assets». The new classification signs of biological assets and agricultural produce are developed and offered.

Ключові слова: біологічні активи, класифікація біологічних активів.

Постановка проблеми. У зв'язку з впровадженням ринкових відносин, інтеграції України в Європу, розвитку міжнародних відносин виникла необхідність змін та вдосконалення системи бухгалтерського обліку.

Досить новою категорією для сучасного обліку в Україні є поняття «біологічні активи». 01 січня 2007 року було затверджено та введено в дію положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 30 «Біологічні активи», який орієнтований на МСБО 41 «Сільське господарство». Застосування даного П(С)БО значно систематизувало облік на підприємствах з аграрним напрямком діяльності. Але, об'єкти які відносять до біологічних активів є дуже різноманітними та мають різні класифікаційні ознаки, тому прийняття даного стандарту викликало серед науковців ряд неоднозначних думок не тільки з приводу актуальності впровадження його на практиці у діяльність сільськогосподарських підприємств, а й з приводу класифікації і взагалі визначення самого поняття «біологічні активи».

Аналіз останніх публікацій показав, що обліку біологічних активів приділяли увагу і присвятили свої праці такі вітчизняні науковці: М.Ф. Огійчук, Л.Г. Панченко, Н.В. Перевозник, П.М. Кузьмович, Л.К. Сук, В.М. Жук та інші.

Детальніше розглянувши їх роботи є підстави стверджувати, що на даний час залишаються недостатньо дослідженими та потребують уточнення питання з визначення, класифікації та обліку біологічних активів і не зважаючи на затвердження П(С)БО 30, існує ряд проблем та протиріч, які необхідно розглянути і проаналізувати.

Метою дослідження є визначення поняття «біологічні активи», уточнення складу та класифікації для цілей обліку на підприємствах та пошук шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. У міжнародному стандарті МСБО 41 «Сільське господарство» дуже просто визначено поняття «біологічні активи» - це живі тварини і рослини [5]. Але, дане визначення досить не чітке та багатозначне, адже не всі рослини і тварини можна віднести до активів, а тільки ті які приносять економічну користь та прибуток від їх використання.

Відповідно до П(С)БО 30 біологічний актив – це 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. При цьому біологічні перетворення — це процес якісних і кількісних змін біологічних активів [9]. Для уточнення визначення поняття проаналізуємо погляди різних науковців.

Таблиця 1. Визначення поняття «біологічні активи» різними авторами

Автор	Визначення
Перевозник Н.В. [7] Огійчук М.Ф. [1]	Біологічний актив – живі рослини, тварини, а також інші біологічні ресурси контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або інші біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
Жук В.М. [3]	Біологічні активи – живі організми (тварини та рослини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигід.
Сук Л.К. Сук П.Л. [10]	Біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів.
Кузьмович П.М. [4]	Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
Богданюк О.В. [6]	На макро- рівні: біологічні активи - це частина національного багатства країни, на які встановлено право власності та які реалізують свої функції: ресурсну, екологічну послугу, забезпечення продовольством та підвищення добробуту населення.

На мікро- рівні: біологічні активи - біологічні активи це – природні ресурси які використовуються в сільському господарстві ,контролюються підприємством,здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної,екологічно безпечної продукції
--

Згідно даної таблиці, бачимо наскільки різноманітні твердження з визначення економічної категорії біологічних активів, але всі вони так чи інакше спираються на П(С)БО 30. Дослідивши думки та виокремивши певні головні аспекти можна дати наступне узагальнене визначення біологічних активів як природних ресурсів, що виступають у формі тварин та рослин в процесі використання яких підприємство отримує сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, що в кінцевому результаті призведе до отримання доходу та інших економічних вигід.

На думку Н.В. Перевозник [7], визначення біологічних активів для аналітичного обліку в межах «рослина або тварина» досить вузьке і потребує значного уточнення та пояснення. За дослідженням О.Клименко до складу біологічних активів входять не лише тварини та рослини, а й птахи, риба та бджоли, які згідно біологічної класифікації не є тваринами. А також, слід враховувати, що біологічні активи – це живі організми, які розвиваються за законами природи [2].

Для повного та більш конкретного дослідження варто розглянути класифікацію біологічних активів. Вона полягає в розмежуванні та поділі їх на окремі групи з певними ознаками. Міжнародний стандарт визначає групу, як сукупність подібних живих тварин або рослин та класифікує біологічні активи на: споживні біологічні активи та біологічні активи-носії або зрілі та незрілі (якщо доречно). Відповідно, споживні – це такі біологічні активи, з яких збирають урожай у вигляді сільськогосподарської продукції або які продають як біологічні активи. Прикладом споживних біологічних активів є:

- 1) худоба, призначена для виробництва м'яса;
- 2) худоба яку утримують з метою продажу;
- 3) риба в рибгоспах;
- 4) зернові такі як кукурудза або пшениця;
- 5) ліс,що вирощується для отримання деревини.

Біологічні активи-носії – це всі біологічні активи, інші, ніж споживні. Наприклад:

- 1) худоба для отримання молока;
- 2) виноградники, фруктові дерева;
- 3) ліс, із якого отримують дрова, залишаючи частину дерев.

Біологічні активи-носії не є сільськогосподарською продукцією, а радше є самовідтворюваними активами.

Зрілі біологічні активи – це ті, що набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (для споживних біологічних активів), або ті, з яких періодично можна збирати врожаї (для біологічних активів-носіїв).

До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення [9].

У вітчизняному стандарті наведено наступне визначення групи біологічних активів, що являє собою сукупність біологічних активів подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин. Крім цього в даному положенні біологічні активи класифікують за періодом надання економічних вигід, тобто поділяють на довгострокові поточні та додаткові. Відповідно, до поточних відносять біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи,принесити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Довгострокові біологічні активи – це всі інші активи, що не увійшли до поточних біологічних активів. До додаткових біологічних активів відносять біологічні активи,одержані в процесі біологічних перетворень [10].

Більш розгорнуту класифікацію наведено у праці В.М.Жука. Науковець запропонував відобразити біологічні активи: за видом господарської діяльності (сільськогосподарські та інші біологічні); за періодом участі у господарському обороті(поточні біологічні активи, довгострокові біологічні активи та незрілі довгострокові); за методом оцінки(оцінені за справедливою вартістю та первісною вартістю).

Цікавою є думка П.М. Кузьмовича. Він 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 і необоротні); за характером відображення зносу (біологічні активи,що амортизуються та що, не амортизуються); за правом власності (власні та орендовані) [5].

Дані класифікації найбільшою мірою характеризують сутність біологічних активів, як важливу обліково - аналітичну категорію. Але з метою усунення існуючих недоліків та всебічного розгляду біологічних активів, як самостійної економічної категорії й усунення існуючих недоліків, а також забезпечення методичних аспектів визнання та відображення біологічних активів в бухгалтерській звітності слід ввести додаткові класифікаційні ознаки.

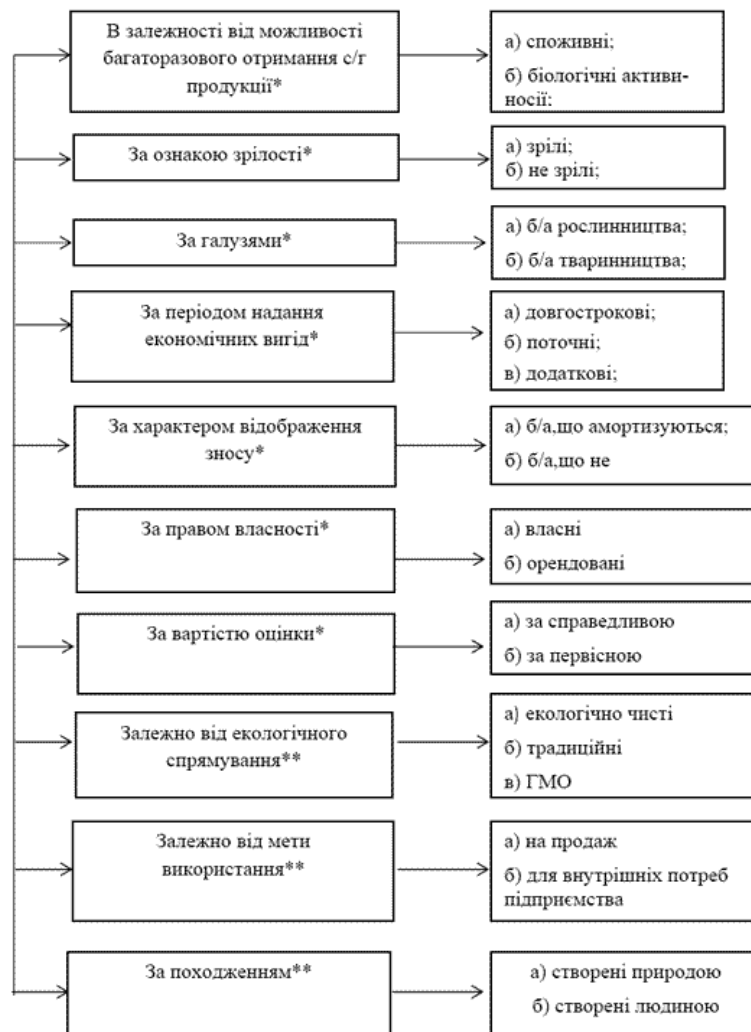


Рис.1. Класифікація біологічних активів

*- розроблено на основі джерел [1], [5], [9-10].

**- авторська розробка.

Таблиця 2. Розкриття класифікаційних ознак

Класифікаційні ознаки розроблені автором	Визначення
Залежно від екологічного спрямування:	
а) екологічно чисті б/а	біологічні активи які повинні відповідати певним державним нормам і стандартам стосовно якості; створюватись та розвиватись в екологічно-чистих умовах і не наносити шкоди навколишньому середовищі
б) ГМО	організми, генетичні клітини яких були замінені штучним шляхом, що не відбувається в природних умовах
в) традиційні б/а	всі інші біологічні активи
Залежно від мети використання :	
а) на продаж	біологічні активи, що створені для реалізації, з метою отримання прибутків та інших економічних вигід
б) для внутрішніх потреб організації	біологічні активи, що використовуються підприємством для задоволення внутрішніх потреб
За походженням:	
а) створені природою	живі організми, які розвиваються на основі законів природи
б) створені людиною	результати, які були отримані в процесі людської діяльності

На думку автора, запропоновані ознаки дадуть можливість більш детально здійснювати облік біологічних активів підприємства підвищити ефективність їх використання у діяльності.

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, традиційні 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. Це значно спростить проведення економічного аналізу на сільськогосподарському підприємстві.

Також, слід відмітити актуальність поділу біологічних активів залежно від мети використання, це відіграє позитивну роль для підвищення контролю за ефективністю використання ціллю вилучення максимального фінансового результату.

В залежності від того, яким чином були створені біологічні активи, на думку авторів, залежить які витрати будуть включені у собівартість готової продукції для реалізації біологічних активів.

Висновок. На підставі проведених досліджень було запропоновано нову класифікацію біологічних активів, яка, на думку автора, дасть змогу сільськогосподарським підприємствам поліпшити систему ведення аналітичного та синтетичного обліку таких активів, спростить поняття пов'язаних з ними питань.

Але, дана категорія активів недостатньо досліджена, тому автор ставить за мету в майбутньому розглянути її більш детальноше, а саме, визначити проблемні сторони оцінки біологічних активів та запропонувати можливі шляхи їх вирішення. Для підвищення ефективності використання біологічних активів необхідно продовжувати пошук шляхів удосконалення організації бухгалтерського обліку підприємств АПК.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи". [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293962&cat_id=293533
3. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : Монографія / Жук В. М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
4. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.
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.
6. Клименко О.П. Економічна сутність і класифікація біологічних активів [Текст] / О.П.Клименко // Економічний аналіз. – 2010. – №6. – С. 72 – 76.
7. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація [Текст] / П.М.Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №4. – С.32 – 37.
8. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково – аналітична та економічна категорія [Текст] / Н.В.Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – №6(73). – С.115-118.
9. Перевозник Н.В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності [Текст] / Н.В.Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – №8(75) – С. 71-76.
10. Сук Л.К. Облік біологічних активів [Текст] / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. - №9-10. – С.128-134.

Стаття надійшла до редакції 25.12.2011 р.



ТОВ "ДКС Центр"