

## КЛАСИФІКАЦІЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ЯК ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

**Останчук О.В.**, аспірант  
ННЦ ІАЕ УААН

*Розглядається сутність класифікації біологічних активів, порядок визначення їх класифікаційних ознак, а також основні задачі, що вирішуються завдяки цій класифікації.*

Удосконалення методологічної основи обліку в сільському господарстві неможливе без чіткої та науково обґрунтованої системи бухгалтерського обліку біологічних активів.

Питання детального вивчення методологічних та практичних засад бухгалтерського обліку біологічних активів як важливої складової виробничо-господарської діяльності підприємства набуває дедалі більшої актуальності.

Вагомий вклад у дослідження проблем обліку біологічних активів зробили такі відомі вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, С.М. Вінницький, В.М. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев та інші.

Вони розробили основи методології обліку та оцінки біологічних активів. Проте, незважаючи на значні наукові доробки, до сьогодні залишаються малодосліджені питання, які потребують комплексного наукового вивчення. Серед них насамперед слід виділити класифікацію біологічних активів. До цього часу серед науковців немає однозначного підходу щодо неї.

З огляду на зазначене мета даної статті полягає у розробці методологічних підходів щодо удосконалення діючої класифікації біологічних активів. Відповідно до поставленої мети відразу виникають такі запитання:

- 1) в чому полягає сутність класифікації біологічних активів і порядок визначення їх класифікаційних ознак;
- 2) які основні задачі вирішуються завдяки класифікації біологічних активів.

Всеохопність та специфіка основних галузей сільського господарства зумовлюють різноманітність біологічних активів, які поділяються на окремі групи за певними ознаками. У зв'язку з цим виникає потреба у класифікації елементів активів аграрного виробництва, що має важливе значення для проведення поелементного економічного аналізу, обліку та прийняття відповідних управлінських рішень.

На основі всебічного вивчення, критичного огляду та узагальнення існуючої термінології нами встановлено, що в науковій літературі наводяться різні визначення класифікації. Так, В.Н. Гладунський, говорячи про класифікацію, зазначає, що це процес розподілення об'єктів, явищ та понять по класах, відділах, розрядах залежно від їх спільних ознак. Або окремим випадком застосування логічної операції поділу обсягу понять, але її метою є не сам поділ як такий, а розкриття внутрішньо необхідних зв'язків між групами

(класами, родами, видами тощо), за якими розподілені явища або предмети, що класифікуються.

М.А. Артюнов виділяє класифікацію як стійку і, як правило, досить складну систему поділу множини досліджуваних об'єктів на підмножини таким чином, що кожний предмет посідає в цій системі строго визначене місце. Автор зазначає, що класифікація, з одного боку, підлягає усім правилам поділу, а з іншого – їй притаманні такі відмінні риси, як особлива строгість, відносна складність, стабільність і загальноприйнятність. Мета класифікації полягає у систематизації знань.

Відповідно до поставленої мети і приймаючи за основу економічну сутність нами визначено, що класифікація біологічних активів – це відносно стабільна, логічно побудована система активів аграрного підприємства, окремі структурні одиниці якої характеризуються певною виділеністю, самостійністю та виконують певне призначення стосовно теми.

При вивченні існуючої класифікації біологічних активів найперше доцільно проаналізувати класифікацію, запропоновану нормативно-правовими актами, які регулюють бухгалтерський облік сільськогосподарських активів. Саме вона покладена в основу методологічних принципів визначення об'єктів обліку та калькуляції, оцінки біологічних активів, а також визначення результатів діяльності.

За П(С)БО 30 “Біологічні активи” класифікація поділяється на декілька ознак. Першою ознакою є вид господарської діяльності, де біологічні активи поділяються на активи сільськогосподарського призначення та біологічні активи несільськогосподарського призначення.

Розглядаючи класифікацію за першою ознакою, необхідно розмежовувати активи на тварин, облік яких ведеться на рахунку 10 “Основні засоби” на субрахунку 107 “Тварини” і рослин, облік яких ведеться на субрахунку 108 “Багаторічні насадження” та на рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи”. На субрахунках 107 “Тварини” і 108 “Багаторічні насадження” ведеться облік довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю”. У той час як рахунок 16 “Довгострокові біологічні активи” призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів.

Дана позиція, на наш погляд потребує уточнення, адже можна по різному підходити до так званого критерію “які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю”. Спеціалізація сільськогосподарських підприємств дещо різниться і відповідно призначення одних і тих же об'єктів може бути різним.

Виходячи з вищесказаного, першу класифікаційну ознаку ми пропонуємо назвати так: за напрямком спеціалізації господарюючого суб'єкта.

Другою класифікаційною ознакою є період участі біологічних активів у господарському процесі. Відповідно вони поділяються на:

- довгострокові;
- поточні.

*Довгострокові біологічні активи* – зрілі біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію чи/або додаткові біологічні активи протягом періоду, що перевищує один рік, і незрілі біологічні активи, які створюються протягом терміну *більше одного року, за виключенням тварин на вирощуванні і відгодівлі*.

Довгостроковими біологічними активами є тварини основного стада (робоча і продуктивна худоба), плодоносні і неплодоносні багаторічні насадження (сади, виноградники).

*Поточні біологічні активи* - біологічні активи, здатні давати продукцію протягом періоду, що не перевищує один рік, а також тварини на вирощуванні і відгодівлі.

Поточними біологічними активами являються біологічні активи, які не є довгостроковими, наприклад: молодняк тварин; тварини на вирощуванні і відгодівлі, включаючи дорослих тварин, які вибракуються з основного стада. В цю групу також включаються птиця (основне стадо і молодняк) і сім'ї бджіл – незалежно від терміну їх використання.

У тваринництві до складу поточних біологічних активів можна включити молодняк тварин і тварин на відгодівлі, які систематично дають сільськогосподарську продукцію у вигляді приросту живої маси, гною, що не перевищує 12 місяців.

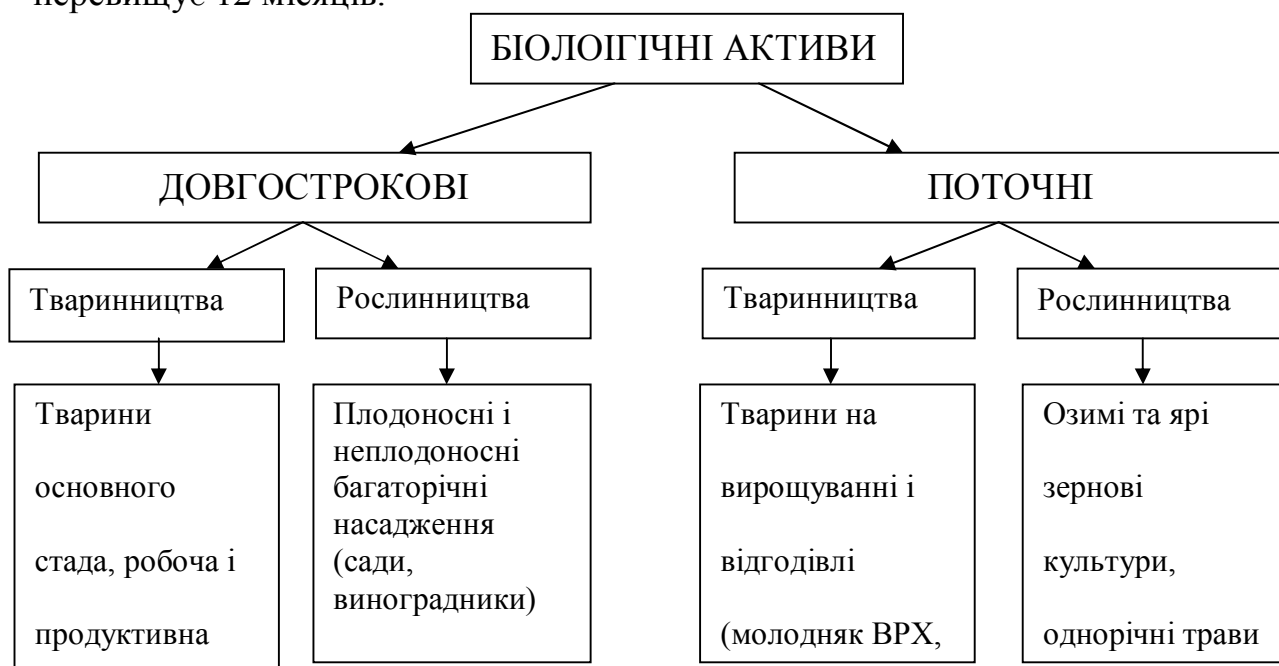


Рис. 1. Класифікація біологічних активів за періодом участі у господарському процесі

У галузі риборозведення поточним біологічним активом слід вважати рибу, яку розводять у внутрішніх водоймах (озерах, ставках тощо). Сільськогосподарською продукцією в такому випадку є товарна риба, а додатковими біологічними активами — матеріал для розведення риби.

При цьому слід також мати на увазі, що до сільськогосподарської продукції відноситься тільки риба, розведена у внутрішніх водоймах. Морська

риба, як несільськогосподарська продукція, відповідно не може вважатися біологічним активом.

У птахівництві від такого поточного біологічного активу, як доросла птиця, отримують сільськогосподарську продукцію у вигляді яєць та пташиного посліду.

У бджільництві сільськогосподарською продукцією поточного біологічного активу сімей бджіл є мед, віск, прополіс тощо, додатковими біологічними активами при цьому є нові рої.

Як бачимо поточні біологічні активи призначені в основному для торгівельних цілей. Ми вважаємо, що це являється однією з характерних особливостей поточних біологічних активів.

Необхідно взяти до уваги також те, що Інструкцією №291 (до субрахунку 212 “Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю”) передбачено все поголів’я птиці (включаючи дорослу), звірів і кролів (у тому числі основне стадо) обліковувати у складі поточних біологічних активів. Тут також виникає незрозуміла ситуація, адже дані об’єкти підпадають під визначення довгострокових біологічних активів.

Наступною класифікаційною ознакою, яка застосовується в приведеній класифікації є ступінь досягнення біологічним активом плодоносного стану на момент звітування, або здатність приносити економічні вигоди на дату балансу. За цією ознакою активи поділяються на зрілі та незрілі.

У Міжнародному стандарті не передбачено чіткої класифікації біологічних активів, але при розкритті інформації у фінансовій звітності підприємства заохочують подавати кількісне визначення кожної групи біологічних активів, розрізняючи при цьому зрілі та незрілі біологічні активи.

*Зрілі біологічні активи* - біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію чи/або додаткові біологічні активи.

Зрілими біологічними активами виступають:

- поточні біологічні активи, які досягли відповідної кондиції, наприклад тварини і птиця - при досягненні ними відповідної живої ваги і категорії вгодованості;

- довгострокові біологічні активи, які здатні регулярно давати сільськогосподарську продукцію чи/або додаткові біологічні активи. До них відносяться сади і виноградники - при початку їх плодоносності; тварини основного стада (корови, вівці, кози, свиноматки) - після одержання першого приплоду, відлучення приплоду від маток і т.д.

*Незрілі біологічні активи* - біологічні активи, що не здатні давати сільськогосподарську продукцію чи/або додаткові біологічні активи.

Незрілі біологічні активи включають багаторічні насадження (сади, виноградники), які не досягли пори плодоносності; ремонтний молодняк - для поповнення основного стада, тварини на вирощуванні і відгодівлі.

Кожне підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у розрізі груп (підгруп) біологічні активи на власні та орендовані тощо.

Такий поділ прийнятний. Але у першій групі виділені біологічні активи рослинництва, тваринництва та незрілі. Останні включають багаторічні насадження. На думку Сука Л.К., багаторічні насадження мають бути включені у підгрупу 1.1. “Довгострокові біологічні активи рослинництва”, а не показуватися окремо.

Четвертою класифікаційною ознакою є методика оцінки біологічних активів.

Базовим підходом до оцінки біологічних активів є застосування справедливої вартості, за яким всі біологічні активи на дату балансу оцінюються виходячи з рівня цін, який склався на активному ринку на цей період. У відповідності до альтернативного варіанту біологічні активи, якщо їх справедливу вартість достовірно визначити не можливо, оцінюються за їх первісною вартістю (якщо це довгострокові біологічні активи) або собівартістю (якщо це поточні біологічні активи).

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

- біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;
- біологічні активи, оцінені за первісною вартістю.

Особливості оцінки біологічних активів зображено в таблиці 1.

Таблиця 1

Особливості оцінки біологічних активів залежно від способу їх отримання

Спосіб надходження біологічних активів у господарство	Вартість отриманих біологічних активів
1. Придбання за плату	Фактичні витрати, понесені на отримання (первісна вартість)
2. Безоплатне отримання	Справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в намічених цілях
3. Внесок до статутного капіталу	
4. Переведення до складу довгострокових зі складу поточних біологічних активів	Справедлива вартість на дату переведення, зменшена на очікувані витрати на місці продажу
5. Обмін на подібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу
6. Обмін на неподібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу збільшена (зменшена) на суму грошових коштів (або їх еквівалентів), які підлягають сплаті (отриманню) за обмінною операцією
7. Отримання біологічних активів в результаті біологічних перетворень	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу

Як бачимо, в теперішніх умовах оцінка біологічних активів є методом визначенням прибутку господарства, оскільки фінансовий результат можна визначити завдяки попереднім двом умовам третьої класифікаційної ознаки.

Зацікавило нас питання стосовно оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. В методичних рекомендаціях вказано, що вони оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, виходячи з цін активного ринку. Якщо, розглядати це з точки зору отримання прибутку, то ми знову не погоджуємось. Чому?

Оцінка продукції власного виробництва при оприбуткуванні по реалізаційним цінам чи по справедливій вартості, штучно збільшує суму прибутку підприємства до того, як продукція буде реалізована на ринку. Тому, що при оприбуткуванні зовсім невідомо, чи буде дана продукція використана на виробничі потреби, чи продана на сторону, а якщо реалізована то по якій ціні, коли саме - в цьому році, чи наступному. Навіть якщо продукція буде використовуватись на виробничі потреби, то прибуток ми можемо отримати тільки в наступні звітні періоди. Це переконує нас в тому, що продукція власного виробництва повинна оцінюватись по фактичній собівартості.

А тепер розглянемо (з точки зору прибутку) продукцію власного виробництва, що використовується для оплати праці робітників підприємства. Не секрет, що на сьогодні сільськогосподарські підприємства часто через відсутність грошових коштів виплачують заробітну плату натурою. На наш погляд дану продукцію потрібно оцінювати по виробничій собівартості, оскільки при її видачі в рахунок заробітної плати акт продажу не здійснюється, в результаті чого підприємство не отримує ніяких коштів, тим більше прибутку.

Як бачимо, наведена класифікація біологічних активів в Методичних рекомендаціях потребує певних уточнень.

Для кращого розуміння, а також для полегшення оцінки, вимірювання та контролю руху біологічних активів існує п'ята класифікаційна ознака. А саме, в залежності від можливості багаторазового одержання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів. Для цього ми пропонуємо виділити в окремі об'єкти обліку споживчі біологічні активи і біологічні активи-носії.

Споживчі біологічні активи - біологічні активи, які здатні одноразово давати сільськогосподарську продукцію (після чого вони завершують своє існування).

Прикладом споживчих біологічних активів є тварини і птиця, які вирощені для продажу чи забою; посіви однорічних культур (пшениця, кукурудза, соняшник, ячмінь та ін.); дерева, що вирощені для отримання деревини та ін.

Біологічні активи-носії - біологічні активи, які здатні багаторазово давати сільськогосподарську продукцію чи додаткові біологічні активи. Біологічні активи-носії регенерують себе і не являються первинними продуктами.

Біологічні активи-носії це тварини основного стада для отримання телят і молока; виноградники - для отримання винограду; сади - для збору плодів; лісові дерева, від яких отримують деревину без рубки самих дерев та ін.

Отже, проаналізувавши класифікацію біологічних активів та внісши певні корективи (з урахуванням всіх ознак), які на наш погляд її більш уточнюють, відобразимо її у повному вигляді (рис.2).

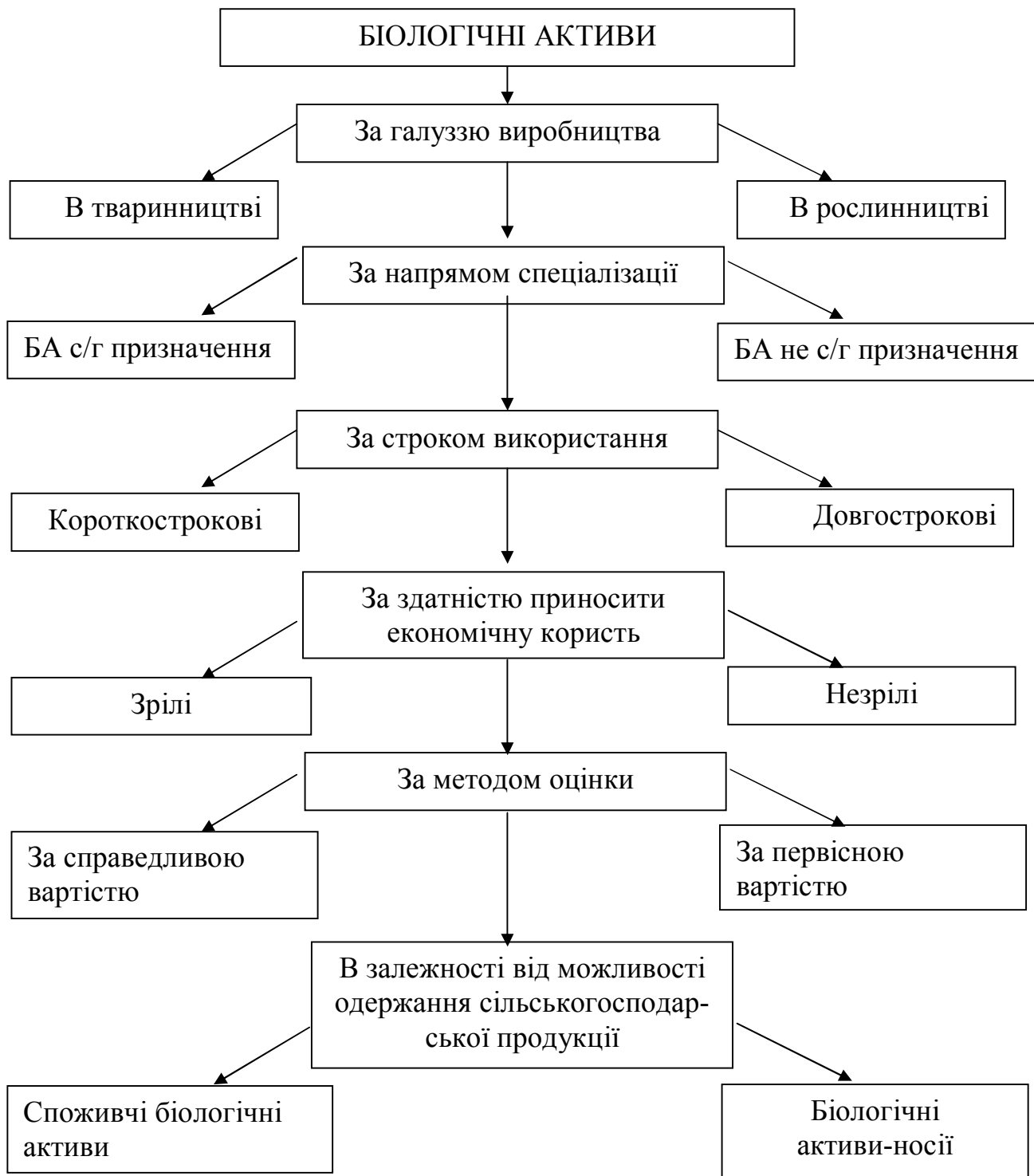


Рис. 2. Повна класифікація біологічних активів

**Висновок.** Необхідність класифікації біологічних активів зумовлена їх біологічною різноманітністю і, відповідно, використанням в основних галузях сільськогосподарського виробництва в рослинництві та тваринництві.

Загальна мета класифікації біологічних активів, як і будь-якої іншої класифікації, полягає в створенні їх впорядкованої структури. Без такої структури не можливе ефективне ведення обліку.

Для запровадження обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 “Біологічні активи” доцільно на підставі наукових досліджень економічної сутності біологічних активів та їх класифікації внести відповідні зміни до нормативних документів з обліку і звітності.

Науково-обґрунтована класифікація біологічних активів дозволить бухгалтерам підприємств правильно організувати їх аналітичний та синтетичний облік та складати звітність сільськогосподарської діяльності за міжнародними підходами та принципами.

### **Література:**

1. П(С)БО 30 “Біологічні активи”, затверджене Наказом Міністерства фінансів від 18.11.2005 р. №790
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. – Облік і фінанси АПК, 2006. - №6. – 184 с.
3. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / за ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2007. – 368с.
4. Лавріненко Л. “Біологічні активи” – новий сільськогосподарський стандарт бухгалтерського обліку. – Баланс-Агро, 2008. - №4. – с. 20-22