

Ірина Шароварська (Яворська)
Тернопільський національний економічний університет

СУТЬ, ВИЗНАННЯ І КЛАСИФІКАЦІЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Біологічні активи відіграють одну з найважливіших ролей у забезпеченні ефективного функціонування як окремого підприємства, так і національної економіки в цілому. Крім того, значимість біологічних активів зумовлена тим, що вони становлять основну частину виробництва продукції сільськогосподарських фермерських господарств, для яких це основне джерело надходжень кормових і фінансових ресурсів.

З 1 січня 2007 року набув чинності принципово новий для України П(С)БО 30 «Біологічні активи», який відокремив активи, які використовуються в аграрній галузі, в окрему групу для цілей бухгалтерського обліку та контролю [12].

Тим часом залишається ще багато невирішених проблем і методологічних протиріч, які потребують подальшого вивчення й врегулювання. Так, однією з актуальних проблем, яка майже не розроблена в теорії та на практиці, є теоретичне обґрунтування економічної сутності біологічних активів, які не стали предметом комплексного дослідження вчених. Більшість науковців основну увагу приділяють питанням оцінки біологічних активів та аналізу нових підходів до визначення фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [12]. Недостатнє наукове вивчення призводить до того, що нині немає чіткого розмежування економічних термінів «ресурси», «активи», «біологічні ресурси», «біологічні активи», що спричиняє їх неоднозначне трактування й викликає дискусії щодо їх економічної та обліково-аналітичної сутності [8, с. 42].

На наш погляд, для чіткого розуміння економічної сутності біологічних активів як економічної та обліково-аналітичної категорії насамперед потрібно провести дослідження терміну «активи» в економічній літературі. Так, економісти, розглядають активи як будь-яку власність підприємства: машини і обладнання, будинки, запаси, банківські депозити та інвестиції в цінні папери. Тоді як в обліку активи початково розглядаються із точки зору відображення їх вартості у фінансовій звітності. У бухгалтерському обліку основоположним є таке визначення: «активи – це частина бухгалтерського балансу, яка відображає матеріальні і нематеріальні цінності підприємства з точки зору їх складу та розміщення».

Ресурси – природні, сировинні, матеріальні, трудові, фінансові цінності, які можуть бути використані в разі потреби на створення продукції, надання послуг, одержання додаткової вартості [6, с. 230].

В літературі з біології найчастіше зустрічається таке визначення біологічних ресурсів: «Біологічні ресурси – біологічні компоненти біосфери, створені життєдіяльністю продуцентів, консументів, редуцентів. Біологічні ресурси – це продукти харчування людей, корм тварин, сировина та корисні копалини органічного походження. Належать до вичерпних відновлювальних природних ресурсів» [9, с. 230].

Дане визначення частково можна застосовувати для характеристики біологічних активів, але при цьому потрібно враховувати, що воно для обліково-аналітичних цілей не достатньо чітке, так як зводиться до розгляду біологічних активів, як до засобу або можливостей задоволення потреб людини. Для визначення терміну «біологічні активи» потрібно застосувати чітко зазначені ознаки активу як економічної категорії: по-перше, актив має перебувати у володінні підприємства (контролюватися підприємством), по-друге, мусить мати визначену вартість у грошовому виразі, а по-третє, має принести майбутній економічний прибуток. Адже не будь-які рослина або

тварина можуть бути активами, а лише ті, які здатні приносити економічну вигоду [11].

Біологічні активи – це живі організми, які розвиваються за законами природи. Саме природні чинники визначають особливості цих активів як основних складових сільськогосподарського виробництва. Серед останніх варто назвати такі:

- початкова тривалість виробничого процесу, що залежить від впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин (світло, температура повітря, опади) і біологічних характеристик тварин (порода). Зважаючи на це в сільському господарстві існує сезонність, а сам виробничий процес часто виходить за межі календарного року й досягає кількох років (при вирощуванні багаторічних насаджень, корів для відновлення стада тощо);

- через біологічні особливості сільськогосподарських ресурсів від однієї культури чи виду тварин одержують кілька видів продукції;

- час, затрачений на виробництво сільськогосподарської продукції, не збігається з часом її надходження і реалізації. Терміни одержання готової продукції залежать від строків вирощування тварин;

- біологічні активи в процесі виробництва відтворюють частину потрібних предметів та засобів виробництва (молодняк тварин, корми, насіння тощо), необхідних підприємству для підтримання й розширення виробництва.

Таким чином, методологія бухгалтерського обліку біологічних активів має врахувати вищезазначені особливості [10, с. 116].

В дослідженій обліковій літературі, на жаль, не існує самостійних визначень терміну «біологічні активи». Автори при викладенні матеріалу користуються визначенням, яке наведено в П(С)БО 30 «Біологічні активи»: «Біологічні активи – це рослина або тварина, 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 кількісних та якісних змін біологічних активів [8, с. 317]. А додаткові біологічні ресурси – біологічні активи одержані в процесі біологічних перетворень [8, с. 322].

Жук В.М. дає таке визначення біологічним активам – живі організми (тварини та рослини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигід [7].

Автори Сук Л.К та Сук П.Л. дають таке визначення біологічним активам – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів [13].

В цілому визначення терміну «біологічні ресурси» є досить оптимальним для характеристики даного терміну як економічної та обліково-аналітичної категорії. Але досліджуючи обліково-аналітичний процес біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві не важко помітити той факт, що до складу біологічних активів входять не лише тварини та рослини, а й птахи, риба та бджоли, які згідно біологічної класифікації не є тваринами, а тим паче рослинами.

Критерії визнання біологічних активів аналогічні до тих, які застосовуються для інших активів, зокрема: існує вірогідність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних із використанням біологічних активів; вартість біологічних активів можна достовірно визначити.

Об'єктами бухгалтерського обліку біологічних активів можуть бути:

- або види сільськогосподарських рослин (зернові, технічні, овочеві, кормові, плодові, ягідні культури, виноград та ін.);

– або однорідні групи біологічних активів, що складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярові зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні культури та ін.);

– або окремі культури (пшениця озима, пшениця ярова, ячмінь озимий, ячмінь яровий, овес, соняшник, картопля, капуста, буряк, яблуні та ін.);

– або види тварин (ВРХ, свині, вівці, птиця, коні, кролі, звірі, сім'ї бджіл та ін.);

– або однорідні групи біологічних активів, що складаються з окремих статевовікових (технологічних) груп (корови, бики-плідники, свиноматки, кабани-плідники, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

Об'єкти біологічних активів, які не відповідають критеріям визнання активу, повинні бути списані з балансу підприємства і відображені у складі інших витрат операційної діяльності.

Біологічні активи визнаються запасами у випадку, якщо: не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу; не визначено підприємством напрям їх використання.

Біологічні активи визнаються основними засобами в таких випадках: використовуються в несільськогосподарській діяльності; очікуваний термін їх використання більше року (або операційного циклу, якщо він більше року).

Біологічні активи можуть бути як створені на підприємстві в результаті сільськогосподарської діяльності, так і отримані іншим шляхом, у тому числі куповані.

Біологічні активи залежно від галузі сільськогосподарської діяльності, у якій вони використовуються, поділяються на такі види: біологічні активи рослинництва; біологічні активи тваринництва.

Наступною ознакою, за якою групуються біологічні активи, є період участі їх у господарській діяльності підприємства. Відповідно вони класифікуються за такими групами: довгострокові біологічні активи; незрілі довгострокові біологічні активи; поточні біологічні активи.

Довгострокові біологічні активи – біологічні активи, які здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити іншим способом економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, крім тварин на вирощуванні та відгодівлі (плодоносні багаторічні насадження, тварини основного стада ВРХ, свиней, овець та ін.) [12].

Зазначимо, що додаткові біологічні активи – це біологічні активи, отримані в процесі біологічних перетворень (приплід тварин, нові рої бджіл, чубуки, саджанці).

Незрілі довгострокові біологічні активи – це біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі) і які у звітному періоді ще не здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи певної якості (сади, виноградники, ягідники тощо, які не досягли плодоносного віку) [12].

Крім того, важливою класифікаційною ознакою біологічних активів є метод їх оцінки.

Тому біологічні активи поділяються на оцінені: за справедливою вартістю та первісною вартістю.

Для бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів у Плані рахунків передбачений такий рахунок: 16 «Довгострокові біологічні активи».

Для наочності класифікацію біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 відображено схематично (рис 1.).

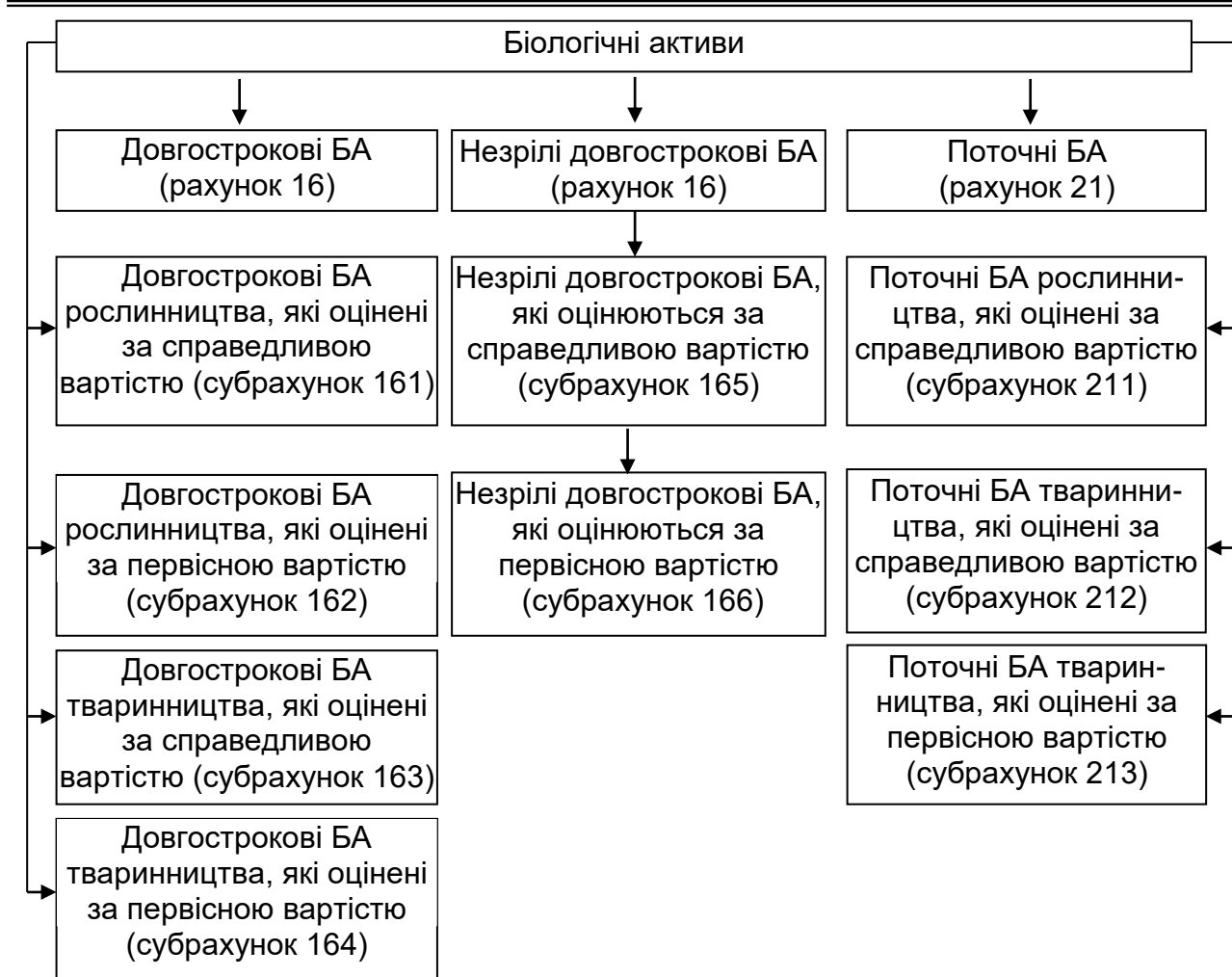


Рис. 1. Класифікація біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 [12]

Як бачимо, незрілі довгострокові біологічні активи не поділяються за галузевими ознаками, оскільки тварини на вирощуванні та відгодівлі визнаються поточними біологічними активами і відображаються на рахунку 21.

В обліку на субрахунках 165 та 166 відображається інформація тільки про незрілі біологічні активи рослинництва.

У складі біологічних активів відсутні поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю. Це обумовлено тим, що такі біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу визначити достовірно неможливо (вони не досягли зрілості і технологічний процес вирощування не завершено), відображаються як незавершене виробництво за фактичною виробничою собівартістю на рахунку 23 «Виробництво».

Отже, на основі всебічного критичного дослідження та узагальнення існуючої термінології нами встановлено, що біологічні активи – це живі рослини, тварини, а також інші біологічні ресурси, контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Література

1. Белова І.М. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві «Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки» / І.М. Белова // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (5). Частина 1 / відповідал. ред. І.Б. Садовська. - Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2015. - С. 13-18.

2. Белова І.М. Суть біологічних активів як об'єкта бухгалте-рського обліку та контролю / І.М. Белова // Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю «Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України» (м. Тернопіль, 28 жовтня 2015 р.). – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка», 2015. – С. 35-41.

3. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку і звітності / І.М. Белова // «Глобальні та національні проблеми економіки», Випуск 3, Миколаїв. -2015 р. - С. 821-826.

4. Белова І.М. Побудова управлінського обліку в рослинництві в світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» / І.М. Белова // Науковий журнал «Бізнес інформ». – Харків. – 2015. – № 3. – С. 184-191.

5. Белова І.М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І.М. Белова // «Іноваційна економіка АПК». Тернопіль. – 2015. – № 2 (57). – С. 240-245.

6. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України/ За заг. ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.

7. Жук В. М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / В. М. Жука – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.

8. Мисака Т.В., Шарманська В.М. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 400 с.

9. Огічук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Панченко Л.Г. та ін. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4-те вид., перероб. і допов. За ред. проф. М.Ф. Огічука. – К.: Алерта, 2007. – 979 с.

10. Перевозник Н.В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 8. – С. 71 – 76.

11. Півторак М.В. Деякі питання щодо застосування стандартів П(С)БО 30 «Біологічні активи» та П(С)БО 31 «Фінансові витрати». // Облік та фінанси в АПК. – 2007. – № 1. – С. 42 – 47.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. //Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18. – С. 103 – 106.

13. Сук Л. К. Облік біологічних активів: Облік і фінанси АПК. / Л. К. Сук, П. Л. Сук – 2006. – №9-10. – С. 128-134.



Марія Яковчук

Тернопільський національний економічний університет

АСОРТИМЕНТНА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА, ЇЇ ОСОБЛИВОСТІ В УМОВАХ СЬОГОДЕННЯ

На сучасному етапі розвитку нашої держави відбуваються значні структурні зміни в економічних відносинах відбуваються. Перехід на ринкові умови господарювання ускладнює реалізацію товарів, через зміну структури ринкового попиту, його кон'юнктурні коливання і значного підвищення конкуренції на ринку України. У зв'язку з цим виникає проблема запровадження ефективної асортиментної політики. З метою підвищення конкурентоспроможності підприємств їм необхідно формувати оптимальний асортимент, що сприятиме оптимізації прибутку та його збереження протягом тривалого періоду часу. Для цього необхідно досліджувати поповнення асортименту та вивчати перспективні напрямки розвитку товарів на перспективу.