

УДК 657.01

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ КАТЕГОРИИ «БИОЛОГИЧЕСКИЙ АКТИВ» КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Д.С. ГРУЗНЕВИЧ

(Представлено: Е.Ю. АФАНАСЬЕВА)

Рассматривается экономическая сущность дефиниции «биологический актив» как объекта бухгалтерского учета в условиях сближения национальных систем учета с Международными стандартами финансовой отчетности, выделены условия признания объектов биологическими активами, дано авторское определение понятия «биологический актив», учитывающее его существенные признаки.

В условиях сближения национальных систем бухгалтерского учета с Международными стандартами, особо важное значение приобретает процесс гармонизации нормативных и правовых документов Республики Беларусь в соответствии с принципами зарубежного учета.

Интеграционные процессы обусловили появление в бухгалтерском учете новой учетной категории – «биологические активы», которая в настоящее время отсутствует в белорусской нормативной базе, что приводит к несоответствию учетной информации, формируемой в отечественном учете, с Международными стандартами. Также на данный момент отсутствует целостная информационная база по учету биологических активов, а их специфика, несомненно, требует специальных подходов к отражению в учете.

Исходя из этого, возникает необходимость выделения биологических активов как самостоятельного объекта бухгалтерского учета, отличного от других и обладающего рядом исключительных свойств. Тем не менее, для разработки разнонаправленных вопросов учета биологических активов (в т. ч. методологии учета, первичной документации, уточнений в части отражения биологических активов в бухгалтерской отчетности, совершенствования рабочего плана счетов сельскохозяйственных организаций и пр.) в первую очередь необходимо определить их экономическую сущность в целях бухгалтерского учета.

Основная часть. Согласно Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года именно сельскому хозяйству, как значимой отрасли белорусской экономики и мирового хозяйства в целом, отводится важная роль в обеспечении и сохранении продовольственной безопасности страны.

Сельскохозяйственное производство представляет собой сложную целостную, и в первую очередь биологическую, систему воспроизводства с участием природных, социальных, экономических и технических факторов. Его существенной особенностью является использование в процессе производства биологически активных объектов имущества – животных и растений, которые в соответствии с Международным стандартом 41 «Сельское хозяйство» признаются биологическими активами. Данные объекты учета с экономической точки зрения используются с целью получения прибыли и представляют собой особый вид ресурсов организации.

На текущий момент категория «биологический актив», как отмечалось ранее, в отечественном учете нормативными правовыми актами не закреплена. Однако встречается в законодательных актах других стран, специальной бухгалтерской, экономической и литературе сельскохозяйственной направленности.

В Положении бухгалтерского учета Украины данная категория трактуется как «животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды» [1].

На наш взгляд, вышеизложенная формулировка достаточно точно отражает сущность изучаемой категории с точки зрения биологических особенностей, однако для целей бухгалтерского учета не является полной в отношении условий признания, т.к. не освещен вопрос оценки данного актива. К тому же важно подтвержденное наличие контроля или права собственности у организации-держателя.

Национальный стандарт финансовой отчетности Казахстана интерпретирует биологические активы как «животное или растение», что заимствовано из МСФО 41 «Сельское хозяйство» [2].

В нормативных документах Молдовы биологические активы определяются как «животные и растения, являющиеся результатом прошлых событий, контролируемые предприятием и подвергаемые количественным и качественным изменениям для получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов» [3].

В учебнике «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» В.Ф. Палий дает следующее определение: «биологические активы – это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, то есть выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем» [4].

Данное определение является достаточно полным, однако в нем не отражен важный с точки зрения бухгалтерского учета вопрос – оценка такого рода активов, а именно наличие возможности достоверно оценить их стоимость.

В монографии «Учет биологических активов» В. Букур и Л. Тодоровой под биологическими активами понимаются «животные и растения как результаты прошлых биологических процессов, контролируемые и идентифицируемые предприятием, которые могут быть использованы в его деятельности, переданы в использование другим или отчуждены для получения экономических выгод, а их стоимость может быть достоверно определена» [5].

В данном случае не учтен важный аспект – животные и растения, не применяемые в сельскохозяйственной деятельности, к биологическим активам не относятся. В представленном определении не уточняется род деятельности предприятия, а значит используемые в ее процессе животные и растения неправомерно относить к категории биологических активов.

В монографии «Концепция развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики» В.М. Жук определяет биологические активы как «живые организмы (растения, животные), которые выращиваются предприятием с целью получения сельскохозяйственной продукции или содержатся им с целью получения других выгод» [6].

Статья Т.Н. Коваленко «Понятие и классификация биологических активов организации» содержит в себе следующее определение исследуемой категории – «животные (взрослый продуктивный и племенной скот, животные на выращивании и откорме, птица, кролики, звери, пчелы и т.п.) или растения (однолетние и многолетние культуры многолетние насаждения, деревья в лесоводстве и т. д.), которые в процессе биологических преобразований (биологического роста) могут давать сельскохозяйственную продукцию (прирост живой массы, молоко, шерсть, навоз, яйца, плоды, ягоды и т.п.) и/или дополнительные биологические активы (телята, поросята, ягнята, саженцы, черенки и т.д.), а также каким-либо иным способом приносить экономическую выгоду организации» [7].

С нашей точки зрения, такая формулировка дает нам информацию о биологических активах только с точки зрения их состава и биологических особенностей и не определяет их сущности для целей бухгалтерского учета.

В статье Ю.И. Зюзина «Методика аудита операций с биологическими активами» автор определяет исследуемую категорию как «растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности» [8].

Настоящее определение, как и многие другие, не дает содержательного представления об экономической сущности объекта и не подлежит для целей бухгалтерского учета по причине отсутствия ключевых особенностей, определяющих изучаемую категорию как отдельный, специфический объект учета.

В МСФО 41 «Сельское хозяйство» содержится следующее определение: «биологические активы – это живущее животное или растение». Данная формулировка, по нашему мнению, не отражает значения биологического актива с точки зрения его экономической сущности. Руководствуясь данной формулировкой, в качестве биологического актива можно рассматривать любое животное или растение. Однако не каждое животное или растение можно отнести к активам. Биологическими активами могут быть признаны только те из них, которые способны приносить экономическую выгоду, причем не только в процессе биотрансформации. К примеру, к данной категории нельзя отнести животных, содержание которых не связано с получением сельскохозяйственной продукции.

Проведя анализ, можно сделать вывод о преобладании компонента «животное или растение» в определении изучаемой категории, объектом биологических активов в данном случае может быть живущее животное или растение. Также значительное число авторов выделяет способность биологических активов давать сельскохозяйственную продукцию и способность приносить экономические выгоды. Отмечено и специфическое применение данного вида активов, а именно их применение в деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Одной из особенностей биологического актива может выступать и то, что он имеет возможность воспроизводиться, а затем снова производить сельскохозяйственную продукцию. Такой процесс обусловлен способностью к биотрансформации. Такое понятие на данный момент еще не знакомо отечественному учету. В связи с этим считаем необходимым раскрыть его значение.

Следует опираться на то, что биотрансформация подразумевает под собой процесс общебиологических изменений. В результате биотрансформации происходит целый ряд изменений физических свойств – рост, вырождение, продуцирование и размножение – каждое из которых поддается наблюдению и оценке. Каждое из этих изменений физических свойств непосредственно связано с будущими экономическими выгодами.

В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» под биотрансформацией понимаются процессы роста, производства и воспроизводства, перерождения, которые вызывают количественные или качественные изменения биологического актива.

Для упрощения восприятия рассматриваемого термина, предлагаем собственную трактовку его определения. Биотрансформация – это процесс биологических преобразований сельскохозяйственных животных и растений (рост, вырождение, воспроизводство), т.е. способность живых организмов на протяжении жизненного цикла к биологической и внешней трансформации, воспроизводству и образованию производных материалов, называемых «сельскохозяйственной продукцией».

Важным аспектом при изучении какой-либо категории бухгалтерского учета являются условия признания, то есть совокупность признаков и условий, при наличии которых данная категория может быть признана в бухгалтерском учете организации.

На основании проведенного исследования нами в качестве таковых условий были выделены следующие существенные признаки биологических активов:

- наличие контроля у организации в отношении данного актива в результате прошлых событий;
- существование вероятности, что организация получит в будущем экономические выгоды от актива в виде сельскохозяйственной продукции и других поступлений;
- растения или животные должны быть живыми и пригодными для биотрансформации;
- растения или животные должны использоваться в сельскохозяйственной деятельности;
- изменения в состоянии активов должны быть управляемыми;
- оценку данного актива по справедливой стоимости или себестоимости можно определить с достаточной степенью надежности.

Наличие контроля в отношении конкретного актива может быть доказано на основании законных прав собственности на него или на землю, с которой неразрывно связан данный актив, подтверждено договорами долгосрочной аренды или лизинга, соответствующим клеймением животных в момент их рождения или отлучения и иными фактами.

Предложенные условия признания разработаны самостоятельно и определены в полном соответствии с принципами МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Ознакомившись с существующими определениями исследуемой категории, мы не выделили ни одного из них, сполна раскрывающего экономическую сущность биологических активов и являющегося достаточно емким для целей бухгалтерского учета. Биологические активы должны рассматриваться с позиции бухгалтерского учета как объекты хозяйственной деятельности и объекты учета, имеющие организационно-хозяйственную самостоятельность.

На основании вышеизложенного, принимая во внимание требования МСФО 41 и условия признания такого рода активов, рассматриваемую категорию для целей бухгалтерского учета предлагаем определять следующим образом.

Биологические активы – это живые объекты хозяйственной деятельности по производству сельскохозяйственной продукции, дополнительных биологических активов, стоимость которых может быть достоверно определена, контролируемые организацией в результате прошлых событий, позволяющие получить экономическую выгоду в результате управляемой биотрансформации в ходе многократного/разового их использования в производственном процессе (в последнем случае он исчезает, превращаясь в сельскохозяйственную продукцию). Животные и растения, не применяемые в сельскохозяйственной деятельности, к биологическим активам не относятся.

Предложенное определение, на наш взгляд, достаточно точно отражает сущность и своеобразие биологических активов, необходимость выделения их как самостоятельного объекта учета ввиду наличия принципиальных особенностей. К тому же в представленном определении нашли отражение и условия признания данных активов, что, несомненно, является необходимым для целей бухгалтерского учета, т.к. их наличие предопределяет возможность ранжирования схожих объектов учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 30 «Биологические активы», утверждено приказом Министерства финансов Украины от 18 нояб. 2005 г., № 790 : с изм. и доп., внесенными приказами Министерства финансов Украины от 18 марта 2011 г., № 372, от 9 дек. 2011 г., № 1591.
2. Национальный стандарт финансовой отчетности № 1 от 21.06.2007 № 218. – Казахстан.
3. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета : приказ №6 Министра финансов Респ. Молдова от 15 дек. 2000 г., № 120.
4. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В.Ф. Палий. – Инфра-М, 2015. – 506 с.
5. Букур В. Учет биологических активов : монография / В. Букур, Л. Тодорова. – Кишинев : Гос. аграрный ун.т Молдовы, 2008. – 245 с.
6. Жук, В.Н. Концепция развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики : монография / В.Н. Жук ; ред. А.А. Аврамчук. – М. : ННЦ «Институт аграрной экономики» УААН, 2009. – 648 с.
7. Коваленко, Т.Н. Понятие и классификация биологических активов организации / Т.Н. Коваленко // Бухгалтерский учет и анализ: научно-практический журнал. – 2011. – № 12. – С. 27–31.
8. Зюзин, Ю.И. Методика аудита операций с биологическими активами / Ю. И. Зюзин // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – 1,1 п. л.