

Щербатюк С. Ю.,

кандидат экономических наук, доцент
Гродненского государственного
аграрного университета
г. Гродно, Республика Беларусь

Гаврилюк Ю. Н.,

ассистент Гродненского государственного
аграрного университета
г. Гродно, Республика Беларусь

Сущностная характеристика биологических активов

как экономической категории 30

В статье дано обоснование необходимости выделения группы биологических активов как самостоятельного объекта управления. Раскрываются подходы к их структурированию, дана классификация указанной экономической категории для отражения в отчетности сельскохозяйственных организаций.

Ключевые слова: биологические активы; биотрансформация; биопродуктивность; экономическая оценка; отчетность.

Введение

Основные виды деятельности сельскохозяйственной организации связаны с использованием биологически активных объектов имущества – животных и растений – и включают процессы, обусловленные как природой таких активов, так и производственной спецификой:

- в отношении активов долгосрочного характера:
 - (а) выращивание животных и содержание основного стада;
 - (б) закладка и выращивание многолетних насаждений;
- в отношении активов краткосрочного характера:
 - (а) возделывание сельскохозяйственных культур;
 - (б) выращивание и откорм животных [1].

Таким образом, невозможно рассматривать сельскохозяйственную отрасль безотносительно биологических активов. Вместе с тем исследование ряда различных научных и методических источников дает основание сделать вывод, что вопросы обособления биологических активов и использования информации об их составе, стоимости, движении в целях менеджмента не рассматриваются, а термин «биологические активы» не только не введен в экономический категориальный аппарат, но не нашел отражения ни в экономическом анализе, ни в планировании, ни в контрольной деятельности, ни при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности организаций Республики Беларусь. В то же время зарубежный опыт показывает, что биологические активы уже давно обособляются в учете и отчетности ряда стран постсоветского пространства (Украина, Молдова, Казахстан) [2, с. 45].

Что касается белорусских реалий, то практика показывает, что в современных условиях возрастает значение обособления данных видов активов и есть потребность в их оценке с позиции целостного имущественного комплекса [1]. И в этом нет ничего необычного. Поскольку экономика относится к динамичной сфере деятельности человека, что подтверждается мобильностью, динамичностью, изменчивостью экономических явлений и процессов, понятийный аппарат экономической науки постоянно расширяется, следовательно, возникает необходимость изучать изменения экономических отношений и уточнять появление новых признаков, свойств у явлений с тем, чтобы адекватно описывать определенную категорию [3]. Таким образом, любая экономическая категория требует раскрытия ее содержательного наполнения. При этом с развитием экономической науки содержание категорий обогащается. Они становятся гибкими и подвижными, как отражаемые ими экономические явления [3].

Таким образом, целью настоящего исследования является определение экономического содержания биологических активов как отдельного вида активов сельскохозяйственной организации и выделение основных их признаков.

Объектом исследования выступают долгосрочные и краткосрочные биологические активы, предметом – их концептуализация как экономической категории.

Используя доступные источники, можно привести широко используемую трактовку экономической категории – это теоретическое выражение, мысленная форма экономических, прежде всего производственных отношений во взаимодействии с развитием продуктивных сил, экономических явлений и процессов, которые реально существуют [3].

Поскольку речь идет о биологических активах (БА), то данную категорию следует рассматривать, во-первых, как отдельный вид *активов*, во-вторых, как *специфический* их вид.

Являясь активами, БА присущи те же самые характеристики, что и всем активам. Так, согласно Закону о бухгалтерском учете и отчетности Республики Беларусь активы – имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод, иные объекты, признаваемые активами в соответствии с законодательными актами [4]. Схожую трактовку содержат и Концептуальные основы финансовой отчетности (англ. Conceptual Framework for Financial Reporting), рассматривая активы как ресурсы, контролируемые компанией, т. е. существует ограничение доступа третьих лиц к экономическим выгодам, получаемым от актива, в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем [5, с. 23–30].

Подчеркивая специфическую сторону БА, нами дана следующая формулировка: как экономическая категория биологические активы отражают объекты, подверженные процессам биотрансформации, которая вызывает их количественное и качественное изменение, характеризующиеся биопродуктивностью, результатом которой является получение продукции [6]. Данное определение в целом согласуется с IAS 41 «Сельское хозяйство» [7], согласно которому к биологическим активам относятся животные и растения, являющиеся результатом прошлых событий, контролируемые предприятием и подвергаемые количественным и качественным изменениям для получения сельскохозяйственной продукции и (или) дополнительных биологических активов.

Таким образом, основными признаками, которые раскрывают сущность биологических активов, являются следующие:

- выступают имуществом организации;
- возникли в результате прошлых событий;
- подвержены биотрансформации;
- характеризуются биопродуктивностью;
- связаны с получением сельскохозяйственной продукции.

Последние два признака указывают на отраслевые особенности экономических выгод, получаемых от БА.

Изучение действующей практики показывает, что отдельные элементы биологических активов сосредоточены в составе основных средств и запасов. В бухгалтерском балансе из биологических активов обособлены только животные на выращивании и откорме (раздел II «Краткосрочные активы»).

Из содержания годовой статистической отчетности можно сделать вывод о том, что данные виды активов находят отражение в таких формах, как:

- форма № 9-АПК, которая включает показатели незрелых биологических активов краткосрочного характера (затраты под урожай текущего года, затраты под урожай будущего года);
- форма № 13-АПК, в которой содержатся сведения как о долгосрочных, так и о краткосрочных зрелых биологических активах (стоимость приплода, балансовая стоимость животных и птицы основного стада на конец года в разрезе основных групп), а также о незрелых биологических активах текущего характера – затраты на содержание и выращивание животных.

Следовательно, для идентификации биологических активов можно использовать их разграничение на долгосрочные и краткосрочные, а по возможности получения от них продукции – на зрелые и незрелые.

В этой связи обозначим, что в используемой нами классификации долгосрочными биологическими активами являются животные основного стада (рабочий и продуктивный скот), плодоносящие и не плодоносящие многолетние насаждения (сады, виноградники, ягодники). Зрелые биологические активы – это те, которые достигли нужной кондиции и готовы к уборке/продаже (для расходующих биологических активов), или те, которые способны давать регулярные урожаи/приплод (для плодоносящих биологических активов). Зрелые долгосрочные биологические активы (ДБА^з) (рабочий и продуктивный скот, плодоносящие многолетние насаждения) включаются в состав основных средств, а незрелые (ДБА^{нз}) (неплодоносящие (неэксплуатационные) мно-

голетние насаждения) относятся к незавершенным материальным активам. Таким образом, в последнюю группу активов относятся затраты, включая стоимость посадочного материала по закладке и выращиванию многолетних насаждений, понесенных в год их посадки и в последующие годы до включения в состав плодоносящих (эксплуатационных) [2, с. 44–45].

Краткосрочные биологические активы – это посевы сельскохозяйственных культур (незавершенное производство в растениеводстве), а также животные на выращивании и откорме и незавершенное производство в животноводстве (рыбоводство, пчеловодство). Из краткосрочных биологических активов к зрелым будет относиться только скот на выращивании и откорме (КБА³), остальные – к незрелым краткосрочным биологическим активам (КБА^{нз})

Как отмечалось, важнейшим признаком биологических активов (БА) является подверженность их биотрансформации. По сути, все затраты, которые осуществляются в растениеводстве и животноводстве – это вложения в процессы биотрансформации с целью получения продукции, что представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Обособление биологических активов и продукции, полученной от них

Отнесение к классификационной группе БА	Объекты биологических активов	Выход продукции от биологических активов – результат биотрансформации
I. Растениеводство		
КБА ^{нз}	Посевы сельскохозяйственных культур:	
	зерновые яровые и озимые культуры (пшеница, рожь, ячмень и т. п.)	зерно зерноотходы
	масличные культуры (подсолнечник на зерно, горчица, соя, рапс яровой, рапс озимый)	зерно
	свекла сахарная, в том числе фабричная и маточная	корнеплоды
ДБА ³	свекла сахарная, в том числе фабричная и маточная	корнеплоды
	пасленовые культуры овощные (помидоры, перец сладкий, баклажаны); тыквенные культуры овощные (огурцы, патиссоны)	плоды
	корнеклубнеплодные культуры кормовые (морковь кормовая, свекла кормовая, кукуруза на силос)	корнеплоды зеленая масса
	Многолетние насаждения:	
	семечковые культуры	плоды
	косточковые культуры	черенки
	ягодные культуры	ягоды, усы, отводки, черенки
II. Животноводство		
2.1. Молочный крупный рогатый скот		
ДБА ³	Основное стадо молочного скота	молоко приплод
КБА ³	Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, коровы, выбракованные из основного стада)	прирост живой массы живая масса
ДБА ^{нз}	Первотелки (проверяемые до 3 месяцев)	молоко приплод
2.2. Мясной крупный рогатый скот		
ДБА ³	Основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители и телята до 8 месяцев)	приплод прирост живой массы молоко
КБА ³	Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов старше 8 месяцев и взрослые животные, выбракованные из основного стада)	прирост живой массы живая масса
2.3. Свиноводство		
ДБА ³	Основное стадо свиней с поросятами до отъема	поросята-отъемыши прирост живой массы поросят-отъемышей живая масса поросят-отъемышей
КБА ³	Свиньи на выращивании и откорме	прирост живой массы живая масса
Примечание – Таблица составлена на основе источника [8].		

Важно заметить, что в таблице представлен итоговый вариант биотрансформации, связанный с биопродуктивностью – урожайностью сельскохозяйственных культур и продуктивностью сельскохозяйственных животных. При этом биопродуктивность – второй важнейший признак биологических активов.

Однако в таблице 1 не представлены результаты биотрансформации незрелых биологических активов в результате достижения ими зрелости (продуктивного возраста). Так, здесь речь идет о закладке многолетних насаждений, в процессе которой формируются затраты, составляющие балансовую стоимость зрелых многолетних насаждений. Также здесь не отражен перевод молодняка животных в основное стадо. В указанных случаях речь идет о переклассификации активов из краткосрочных в долгосрочные.

Процедуры оценки биологических активов основаны на данных бухгалтерского учета. Если рассмотреть подходы к учету биологических активов в Республике Беларусь, то единого стандарта, аналогичного IAS 41 «Сельское хозяйство» [7], не принято. Поэтому в отношении отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также оценки биологических активов следует использовать целый комплекс нормативных регламентов, важнейшими из которых являются отраслевые [8].

Руководствуясь данными критериями, а также основываясь на предложенной классификации биологических активов, можно представить биологические характеристики, присущие соответствующему их виду (таблица 2).

Таблица 2 – Характеристики биологических активов

Отнесение к классификационной группе БА	Процесс биотрансформации биологических активов	Биологическая характеристика, определяющая оценку БА	Результат биотрансформации (биопродуктивности)	Оценка БА ¹
ДБА ^{нз}	закладка многолетних насаждений	БТ	многолетние насаждения плодоносящего возраста	З ^{БТ}
ДБА ^{нз}	перевод животных в основное стадо	БТ	основное стадо животных	З ^{БТ}
ДБА ^з	уход за многолетними насаждениями плодоносящего возраста	БП	плоды, ягоды, усы, отводки, черенки	БС
КБА ^{нз}	содержание основного стада животных	БП	молоко, приплод и др.	БС
	выращивание сельскохозяйственных культур (посевы)	БТ, БП	урожай (основная, сопряженная, побочная продукция)	З ^{БТ}
КБА ^з	выращивание и откорм животных	БТ, БП	прирост живой массы, живая масса и др.	С _{пр} + З ^{БТ}
Примечания: 1. В таблице использованы следующие сокращения: БТ – биотрансформация; БП – биопродуктивность; З ^{БТ} – затраты на биотрансформацию; БС – балансовая стоимость; С _{пр} – себестоимость приплода. 2. Таблица составлена на основе данных источника [8].				

Данные положения имеют важный характер в силу того, что корректность оценки незрелых биологических активов конгруэнтна оценке продукции, полученной от них, либо стоимости долгосрочных биологических активов в случае переклассификации.

Закключение

Таким образом, биологические активы сельскохозяйственных организаций имеют уникальные характеристики, обусловленные их живой природой. Основными признаками, выделяющими данную категорию, являются биотрансформация и биопродуктивность, сопряженная с получением сельскохозяйственной продукции. Классификация всех биологических активов в укрупненном виде возможна по двум критериям:

- с точки зрения продолжительности и кратности процессов биотрансформации – долгосрочные (многократный процесс биотрансформации, период эксплуатации – более 1 года) и краткосрочные (однократный процесс биотрансформации);
- с точки зрения готовности к биопродуктивности – зрелые и незрелые.

Представленный нами синтез специфических характеристик относительно различных видов биологических активов во взаимосвязи с результатами, полученными в результате их трансформации и продуктивности, отличается новизной, имеет научно-практическую значимость, поскольку дает основу для развития методики их оценки, а также оценки эффективности их использования в сельскохозяйственных организациях.

Список использованной литературы

1. **Гаврилюк, Ю. Н.** Классификация биологических активов сельскохозяйственной организации / Ю. Н. Гаврилюк, С. Ю. Щербатюк // Современные технологии сельскохозяйственного производства: экономика, бухгалтерский учет, общественные науки : материалы XXII Междунар. науч.-практ. конф. (Гродно, 24 марта, 26 апр., 17 мая 2024 г.) / Гродн. гос. аграр. ун-т. – Гродно, 2024. – С. 186–188.
2. **Щербатюк, С. Ю.** Реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь в контексте перехода на международные стандарты финансовой отчетности / С. Ю. Щербатюк. – Гродно : Гродн. гос. аграр. ун-т, 2011. – 268 с.
3. **Бутеня, В. Е.** Система экономических категорий: структурный подход / В. Е. Бутеня // Вестник БГЭУ. – 2004. – № 6. – С. 12–21.
4. **О бухгалтерском** учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 // іlex : информ. правовая система (дата обращения: 20.02.2025).
5. **АССА ДипИФР** : учеб. пособие / Академия РwC. – [Б. м.], 2021. – 3104 с.
6. **Гаврилюк, Ю. Н.** Определение биологических активов как комплексного объекта экономической оценки / Ю. Н. Гаврилюк, С. Ю. Щербатюк // Современные технологии сельскохозяйственного производства: экономика, бухгалтерский учет, общественные науки : материалы XXII Междунар. науч.-практ. конф. (Гродно, 24 марта, 26 апр., 17 мая 2024 г.) / Гродн. гос. аграр. ун-т. – Гродно, 2024. – С. 188–191.
7. **Международный** стандарт финансовой отчетности IAS 41 «Сельское хозяйство» // Министерство финансов Российской Федерации. – URL: <http://minfin.ru> (дата обращения: 11.12.2023).
8. **Методические** рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) : утв. приказом М-ва сел. хоз-ва и продовольствия Респ. Беларусь от 14 янв. 2016 г. № 04-2-1-32/178 // іlex : информ. правовая система (дата обращения: 20.02.2025).

Получено 06.03.2025.