

антиэкологической политики субъекта хозяйствования модифицироваться в антиэкологическую ренту, которая как объект бухгалтерского учета представляет собой экологический износ (истощение) земельного участка и влечет уменьшение стоимости объекта недвижимости. Сверхприбыль, полученная вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, в размере экологического износа (истощения) земельного участка должна быть при его реализации или другом выбытии возмещаться государству или другому собственнику за счет чистой прибыли субъекта хозяйствования, осуществлявшего антиэкологическое землепользование.

Заключение

Учет экологической и антиэкологической ренты дает возможность не только учесть экологические нарушения и вычесть вызванные ими потери из 1) финансовых результатов организации (уровень микроэкономики) или 2) ВВП, валовых внутренних накоплений, чистого внутреннего продукта и др. показателей (уровень макроэкономики), но и отразить расширенное воспроизводство природного капитала. Если экономическое развитие не только не вызывает экологических нарушений, но и улучшает состояние окружающей среды, то отрицательные величины экологических нарушений меняются на положительные показатели, отражающие прирост природного капитала в смысле оздоровления окружающей природной среды.

В этом случае при расчете индикаторов экологически устойчивого развития как организации, так и страны в целом, вместо отрицательных показателей использования природных активов будем иметь положительную величину, а в итоговых расчетах получим величину собственного капитала организации, ВВП, чистого внутреннего продукта и др. увеличенных на эту величину, то есть экологически отрегулированные экономические показатели окажутся выше рассчитанных традиционным путем. Динамика экологически отрегулированных экономических показателей позволяет оценить устойчивость экономического развития.

ПОНЯТИЕ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Т.Н. Коваленко, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте, БГЭУ

Резюме

В статье дается определение биологических активов, отражающее их характерные особенности: неразрывную связь с сельскохозяйственной деятельностью, способность к биотрансформации, специфичность экономической выгоды, полученной в результате их использования.

Summary

This article gives the definition of biological assets, reflecting their characteristic features: the inextricable connection with agricultural activities, the ability to biotransformation, resulting in a specific result of their use of economic benefits.

Введение

Биологические активы составляют довольно высокую долю в ресурсном потенциале сельскохозяйственных организаций и оказывают большое влияние на конечные результаты их деятельности. Это, в свою очередь, требует детального их учета, оценки и анализа.

В МСФО больше внимание уделяется порядку учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о биологических активах. В 2000 г. Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был принят МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и рекомендован к применению в отчетности за 2003 г. Здесь впервые было введено понятие «биологические активы».

В настоящее время данное понятие отсутствует в белорусской практике учета, однако это не означает, что биологические активы, как таковые отсутствуют в Республике Беларусь. Исходя из этого назревает необходимость выделения биологических активов как отдельного объекта бухгалтерского учета, отличного от других и обладающего рядом свойств.

Основная часть

В мировой практике существует множество определений понятия биологических активов (таблица 1).

Таблица 1

Определение биологических активов

Источник	Определение
МСБУ 41	животные и растения
Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» (Российская Федерация)	животные и растения в состоянии биотрансформации
Положение (стандарт) бухгалтерского учета 30 «Биологические активы» (Украина)	животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды
Национальный стандарт бухгалтерского учета 6 «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях» (Молдова)	животные и растения, являющиеся результатом прошлых событий, контролируемые предприятием и подвергаемые количественным и качественным изменениям для получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов
Бизнес стандарт бухгалтерского учета 17 «Биологические активы» (Business Accounting Standard №17 “Biological Assets”) (Литва)	животные и растения
Стандарт бухгалтерского учета для предприятий 5 «Биологические активы» (Accounting Standards for Enterprises №5 «Biological Assets») (Китай)	живые животные и растения
Qfinance-dictionary	живые животные и растущие растения. Как только была прекращена их жизнедеятельность, активы становятся сельскохозяйственной продукцией
Экономический словарь, Национальная экономическая энциклопедия	живые животные или растения (в контексте сельскохозяйственной деятельности)
Выручаева А.Е.	созданные в результате прошлых фактов хозяйственной жизни (изменений, трансформаций) растения и животные, пригодные для дальнейшей (управляемой и измеряемой со стороны организации) биотрансформации с целью получения экономических выгод
Газизьянова Ю.Ю.	это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, т. е. выращиваемые на продажу, замену или, наоборот, только разово используемые для сбора сельскохозяйственной продукции (в последнем случае они исчезают, переходя в готовую продукцию)

Примечание - Собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы [1-11]

Как видно, в указанных нормативных актах, даже на международном уровне, нет единого мнения по определению биологического актива. Приведенные выше дефиниции не дают конкретного описания биологического актива и его свойств и являются весьма обобщающими. В большинстве из них нет разъяснений по поводу того, принадлежит ли актив предприятию, является ли он элементом его собственности, будет ли актив использован в хозяйственной деятельности, уверено ли предприятие в получении экономической выгоды при его использовании.

В литературе рассматриваются два концептуальных подхода (системный и несистемный) к определению биологических активов.

При несистемном подходе биологические активы определяются как животные или растения, возникшие в результате прошлых событий, контролируемые и идентифицируемые предприятием, которые

могут быть использованы в его деятельности, переданы в пользование другим субъектам или отчуждены с целью получения экономических выгод в той или иной форме, а их стоимость достоверно определима.

Недостатком данного определения является то, что в выделенной его части раскрывается сущность любого актива организации.

Анализ рассматриваемого вопроса позволяет заключить, что:

- определение биологического актива сформулировано без взаимосвязи с определением актива вообще, то есть игнорируется принцип проявления частного в общем в познании материи;
- отсутствуют характерные черты (особенности), присущие именно биологическому активу;
- не учтена причинно-следственная связь (результатом, каких прошлых процессов (событий) является актив);
- биологический актив представляется как результат прошлых событий наряду с другими небιологическими активами, то есть, нет дифференциации, отличающей создание биологического и небιологического актива. [12]

На наш взгляд, чтобы правильно решить данную проблему, нужно принимать во внимание определение актива вообще и процессы, порождающие биологический актив, то есть необходимо обратиться к системному подходу.

Системный подход рассматривает понятие «биологический актив», через призму характерных особенностей этого актива. В свою очередь характерные черты, присущие активу вообще, не должны повторяться в определении биологического актива. То есть биологические активы могут быть рассмотрены как однородная группа активов (рисунок 1).



Рис. 1. Взаимосвязь понятий «актив» и «биологический актив»
Примечание - Собственная разработка автора

Такой подход предполагает наличие целостной, научно обоснованной системы определения активов. Например, общим для всех имущественных элементов является то, что они представляют собой результат прошлых хозяйственных фактов или событий, идентифицированы от других материальных или нематериальных активов, могут быть отчуждены, контролируются предприятием, имеют достоверно определяемую стоимость.

Кроме того, активы прямо или косвенно участвуют в производстве продукции, оказании услуг либо создают условия для осуществления этих процессов. Следовательно, такие активы используются для получения экономических выгод.

В МСФО содержится следующее определение актива как элемента финансовой отчетности: актив представляет собой ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий, использование которого, вероятно, вызовет в будущем приток экономической выгоды. [13] Практически аналогичное определение актива дается в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 г. № 996-XIV, с изменениями и дополнениями от 7 июля 2011 года № 3614-VI. [14]

Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-XII, с изменениями и дополнениями от 26 декабря 2007 г. № 302-З трактует активы как имущество, в том числе имущественные права, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, учитываемые организацией в результате хозяйственных операций. [15]

В польском бухгалтерском учете нет прямого и однозначного определения активов. В целом, активы определяются здесь как экономические ресурсы, которые контролируются субъектом хозяйствования в данное время.

В экономических словарях актив определяется как любой объект собственности человека или предприятия [9] либо как совокупность имущества и денежных средств, принадлежащих предприятию, фирме, компании (здания, сооружения, машины и оборудование, материальные запасы, банковские

вклады, вложения в ценные бумаги, патенты, авторские права и др.), в которые вложены средства владельцев, хозяев. [16]

Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл рассматривают активы как предполагаемые будущие экономические выгоды, полученные или контролируемые предприятием как результат прошлых операций или событий. [17]

Исследуя формулировку определения активов на основе присущих им свойств, М. Мэтьюс и М. Перера отмечают, что ряд авторов рассматривают актив как:

- источник будущих доходов;
- любой будущий доход;
- совокупность доходного потенциала;
- любой экономический ресурс, способный приносить доход хозяйствующему субъекту;
- вероятные будущие экономические выгоды;
- измеримые вероятные будущие экономические выгоды;
- будущие экономические выгоды. [18]

Трактовка активов как будущие экономические выгоды, на наш взгляд, не является корректной, так как:

- 1) понятие «актив» отождествляется с понятием «доход», хотя и подлежит признанию в будущем;
- 2) подставляется вторичное вместо первичного, следствие вместо причины. Актив следует рассматривать как первичное, причину, а результаты от его использования (экономические выгоды или будущие доходы) как вторичное, то есть как следствие. Актив, на наш взгляд, является носителем потенциальных доходов, но не самими доходами.
- 3) у активов и доходов совершенно разные моменты признания, которые не совпадают во времени и не отвечают требованиям принципов соответствия и периодичности; более того, если стоимость активов признается в момент включения их в состав имущества предприятия, то ожидаемые доходы будут признаны в соответствующей (заработанной) доле в каждый отчетный период на протяжении всего срока их использования на основе принципа осмотрительности.
- 4) у активов и потенциальных доходов разные абсолютные величины в момент признания. Активы измеряются по первоначальной (исторической) стоимости, а доходы - по справедливой рыночной стоимости за вычетом торговых скидок и уценок, и то, только в размере заработанных в отчетном периоде. [12]

Более подходящими, на наш взгляд, являются утверждения о том, что актив - это источник будущих доходов и любой экономический ресурс, способный приносить доход.

В основу определения биологического актива по МСБУ 41 «Сельское хозяйство» не ставится понятие «актив», рассматриваемый как общая совокупность элементов имущества, включающих множество однородных групп активов, в том числе биологических. Если определение «биологический актив» было бы сформулировано на основе определения актива вообще, как проявление частного в общем, то сначала следовало бы признать определение актива вообще, которое по нашему мнению можно сформулировать так: актив вообще:

- является имущественным элементом;
- является результатом прошлых хозяйственных фактов, процессов и/или иных событий;
- обладает идентифицируемостью;
- контролируется предприятием;
- его можно измерить в денежном выражении;
- возможно достоверно определить его стоимость.

Рассмотрим более узкое по отношению к понятию «актив» понятие «биологический актив».

Сельское хозяйство – это единственная отрасль, в которой биологические активы являются основным источником дохода. Сельскохозяйственная деятельность и биологические активы неотделимы друг от друга, так как данный вид деятельности представляет собой владение и управление жизнедеятельностью этого вида активов, а также учет сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора.

Таким образом, к характерным свойствам биологических активов относят следующие:

- 1) способность к биологическому изменению – животные и растения поддаются биотрансформации;
- 2) управляемость биологическими изменениями – способствует биотрансформации путем создания благоприятных или стабильных условий, необходимых для осуществления данного процесса (например, поддержание определенного режима питания, влажности, температуры, освещенности, продуктивности).

Биологические активы – это единственный вид актива, способный к биотрансформации, а возмож-

В Стандарте (IAS) 41 специально раскрывается термин «биотрансформация», применение которого нельзя признать распространенным в бухгалтерской среде: «биотрансформация включает процессы

- Бухгалтерский учет и анализ 12/2011

роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения». [1] То есть в период своей жизнедеятельности биологические активы способны к изменениям, результатами которых могут быть:

- а) увеличение массы и улучшение качества животного и/или растения;
- б) уменьшение массы и снижение качества животного и/или растения;
- в) получение дополнительных биологических активов – животных и/или растений;
- г) получение сельскохозяйственной продукции (в животноводстве – молоко, шерсть, яйца, мед и др.; в растениеводстве – зерно, овощи, фрукты, виноград и т.д.).

Активы, биотрансформация которых не управляется компанией или которые не используются для целей, предусмотренных сельскохозяйственной деятельностью (например, цирковые животные), не относятся к биологическим активам.

Еще раз обобщим характерные особенности биологического актива:

- это актив в виде живого животного или растения;
- он создан в результате биотрансформации;
- обеспечивает получение экономических выгод в форме сельскохозяйственной продукции, оказания услуг и/или дополнительных биологических активов.

Заключение

Таким образом, основываясь на системном подходе, мы предлагаем следующее определение биологического актива – это живое животное или растение, в контексте сельскохозяйственной деятельности, которое создано в результате прошлых биологических процессов (биотрансформации) и может обеспечить получение экономических выгод в виде сельскохозяйственной продукции, оказанных услуг либо дополнительных биологических активов.

Данное определение, на наш взгляд, является более предпочтительным, так как раскрывает особенности, характерные именно для биологического актива – это неразрывная связь данной группы активов с сельскохозяйственной деятельностью, способность к биотрансформации, специфичность полученной экономической выгоды.

МЕТОДИКА СРАВНИТЕЛЬНОГО АНАЛИЗА ПРИОБРЕТЕНИЯ И ЛИЗИНГА ВОЗДУШНЫХ СУДОВ В АВИАЦИОННОЙ ОТРАСЛИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

*Лазовский Н.Ф., кандидат экономических наук,
пилот самолетов Boeing-737, Ту-154 Национальной авиакомпании «Белавиа»*

Резюме

В статье предложена методика сравнительного анализа приобретения и лизинга воздушных судов в авиационной отрасли Республики Беларусь, позволяющая оценить и сравнить различные варианты обновления воздушного парка авиакомпании.

Summary

The author offers the method of the comparative analysis of acquisition and leasing of aircraft in aviation branch of the Republic of Belarus, which allows to estimate and compare the different variants of updating of the airline's air park.

Введение и постановка проблемы. Парк современных воздушных судов (ВС), отвечающих требованиям безопасности, экономичности и комфорта, является одним из важнейших факторов успеха авиакомпании в конкурентной борьбе на международном рынке авиационных перевозок. Вопросам обновления авиапарка белорусских авиакомпаний в последнее время уделяется большое внимание. Поэтому особенно актуальной проблемой в настоящее время является теоретическое обоснование и разработка методики сравнительного анализа приобретения и лизинга ВС в авиационной отрасли Республики Беларусь.

МЕТОДИКА. Предлагаемую методику сравнительного анализа приобретения и лизинга ВС в авиационной отрасли Республики Беларусь целесообразно представить в виде двух шагов:

- 1 шаг – Выбор типа ВС;