

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА ВИПУСКНА РОБОТА
на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр»
за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ
АКТИВІВ»

Виконала студентка 2 курсу, групи ОП.м-71а

Попвченко Д.В.

«__» _____ 2018 р.

Керівник дипломної роботи

Кравченко О.В.

«__» _____ 2018 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	9
1.1 Економічна сутність та класифікація біологічних активів	9
1.2 Визнання та порядок оцінки поточних біологічних активів	13
1.3 Методика проведення контролю поточних біологічних активів	18
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ФГ «КОЛОС»	24
2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика господарства.....	24
2.2 Документальне оформлення руху поточних біологічних активів	28
2.3 Організація синтетичного обліку поточних біологічних активів	33
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	40
3.1 Удосконалення організації обліку поточних біологічних активів	40
3.2 Удосконалення внутрішнього контролю поточних біологічних активів	45
ВИСНОВКИ	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	54
ДОДАТКИ	60

ВСТУП

Діяльність сільськогосподарських підприємств відрізняється від інших наявністю різноманітних природних факторів, вплив яких необхідно враховувати і під час організації обліково-контрольного процесу з метою створення належної інформаційної системи. В процесі свого функціонування вони здійснюють господарські операції, більшість з яких пов'язана з відображенням біологічних активів. Для кожного підприємства вони є власними унікальними обліковими об'єктами, а від ефективності їх використання та управління ними залежать обсяги сільськогосподарської продукції, результати діяльності, рівень використання капіталу. Процес обліку і контролю наявності та руху таких активів доволі складний, через те що вони зазнають постійних змін, мають винятковий характер, набувають вікової зрілості та ін. Врахування цих та інших аспектів підприємствами дозволить сформувати належну систему інформаційно-облікового забезпечення з метою підвищення ефективності їх використання, підвищення конкурентоспроможності.

Питанням бухгалтерського обліку і аудиту надходження та використання біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах присвячено праці таких вчених, як: Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гуцаленко, М.Г. Михайлов, М. Ф. Огійчук, М. Г. Чумаченко та ін. Проте певні проблеми стосовно формування облікової інформації та відображення таких активів в обліку залишаються не вирішеними і на сьогодні.

Метою даної роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів щодо організації обліку і аудиту поточних біологічних активів, розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для цієї мети були поставлені такі завдання:

- розглянути теоретичні засади щодо організації обліку і аудиту поточних біологічних активів: сутність, значення, визнання, оцінку, методикау аудиту;

- надати загальну інформацію про підприємство, розрахувати та проаналізувати основні показники діяльності;
- дослідити стан організації обліку і аудиту поточних біологічних активів на підприємстві;
- розробити шляхи вдосконалення обліку і аудиту поточних біологічних активів на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аудиту поточних біологічних активів на ФГ «Колос».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних аспектів обліку та аудиту поточних біологічних активів.

Для розкриття сутності теми дослідження використовувались загальнонаукові методи пізнання досліджуваних явищ і процесів: діалектичний, системний підходи, метод індукції і дедукції, аналіз і синтез, а також методи хронологічного і систематичного спостереження; зведення, групування, вимірювання господарських засобів і процесів; реєстрації та класифікації даних; обчислення абсолютних та відносних величин, інформації узагальнення з метою складання звітності.

Інформаційною базою роботи були законодавчо-нормативні акти, методичні матеріали, праці зарубіжних і українських учених-економістів щодо питань методології обліку та аудиту поточних біологічних активів, дані мережі Інтернет, фактичні показники фінансово-господарської діяльності підприємства, облікові дані ФГ «Колос».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1.1 Економічна сутність та класифікація біологічних активів

Об'єкти обліку біологічних активів займають більшу частку з усього обсягу активів сільськогосподарських підприємств, становлять основну частину виробництва їх продукції, є основним джерелом надходжень їх фінансових ресурсів. При цьому вони є найбільш важливим фактором забезпечення ефективності господарювання як окремого підприємства, так і економіки країни в цілому.

В процесі організації обліку біологічних активів підприємства стикаються з проблемою ідентифікації таких об'єктів, обумовленою недостатнім теоретичним обґрунтуванням обліково-економічної сутності «біологічних активів».

Використання категорії «біологічний актив» пов'язане із затвердженням та введенням в дію, П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Згідно П(С)БО 30 – біологічний актив це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [45].

Відповідно до МСБО 41 – це жива тварина або рослина [29]. В даному визначенні зовсім не розкрито зміст терміну, не конкретизовано об'єкт обліку, Враховуючи те, що об'єктом обліку є актив, незалежно від форми, то не всі рослини та тварини можуть бути об'єктами обліку, а тільки ті, які підприємство контролює в результаті минулих подій та використання яких, як очікується, призведе до отримання майбутніх економічних вигід. Таким чином в даному випадку у стандарті охарактеризовано тільки першу складову терміну – «біологічний» і зовсім проігноровано другу, не менш важливу – «актив». Також міжнародним стандартом окремо закріплено

визначення біологічні трансформації – це процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів [28]. В П(С)БО 30, натомість, враховано властивості та характеристики активів: можливість отримання економічних вигід від їх використання, але не враховано їх біологічної сутності. В міжнародному практиці також вказано поняття їх біологічної трансформації, а в національній – біологічними перетвореннями, зводячи їх до розгляду кількісних і якісних змін біологічних активів без деталізації цих процесів.

В науковій літературі наводяться багато визначень сутності поняття «біологічні активи», які по-різному розкривають їх обліково-аналітичну сутність і склад (Додаток Б).

Наведені визначення досить різноманітні твердження з визначення економічної категорії біологічних активів, але всі вони так чи інакше враховують формулювання П(С)БО 30. Всі дефініції можна поділити на дві групи: системний (філософський) підхід та несистемний (видовий) підхід. Вважаємо, що більш прийнятним є використання першого підходу, який є ширшим та конкретнішим. В основу другого покладено конкретну форму майнових складових підприємства, тобто визначення будь-якої однорідної групи активів вимагає повтор властивостей, характеристик, які будуть загальними і для інших груп.

Враховуючи викладені аспекти, можна сформулювати таке визначення біологічних активів - природні ресурси, представлені тваринами та рослинами, під час використання яких отримується сільськогосподарська продукція та/або додаткові біологічні активи, а також призведе до отримання економічних вигід. Сільськогосподарською продукцією є актив, отриманий в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Підприємства під час характеристики біологічних активів як активів для цілей обліку повинні враховувати, що вони є живими організми, які перебувають під впливом природних факторів (тривалість виробничого

процесу, що залежить від впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин (світло, температура повітря, опади) і біологічних характеристик тварин (порода). Дані аспекти позначаються на особливостях їх обліку, характеризують їх відмінності порівняно з іншими видами активів підприємства.

Для більш повного дослідження необхідно розглянути класифікацію біологічних активів: їх розподіл на окремі групи з певними ознаками (Додаток В). При досліджуванні існуючої класифікації біологічних активів передусім доцільно проаналізувати класифікацію, запропоновану чинними нормативними актами, які регулюють саме бухгалтерський облік сільськогосподарських активів. Відповідно за П(С)БО 30 для цілей бухгалтерського обліку такі активи класифікують за певними групами: довгострокові; поточні; додаткові та за галузями виробництва: рослинництво і тваринництво [45]. Саме це є основою методологічних принципів визначення об'єктів обліку та калькуляції, оцінки біологічних активів, а також визначення результатів діяльності.

Біологічні активи поділяються на активи сільськогосподарського призначення та несільськогосподарського призначення. До перших відносяться активи, які можуть давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, які призначені для продажу, або використання у сільськогосподарській діяльності; другі - визнаються поточними запасами, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу або на прями їх використання невизначено, або основними засобами, якщо вони використовуються в іншій діяльності ніж сільськогосподарська та очікуваний строк їх використання більше одного року.

До інших біологічних активів також включають багаторічні насадження та тварини, які вирощуються і утримуються з іншою метою ніж отримання сільськогосппродукції (лісосмуги, декоративні рослини, тварини цирків і зоопарків та ін..).

Біологічний актив, визнаний активом в результаті минулих подій, стосовно якого існує імовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням, у звітному періоді активом не визнається, а його вартість відноситься до інших витрат операційної діяльності [7].

На практиці це означає, що більшу частину біологічних активів або сільськогосподарської продукції можна враховувати до початку збору або до продажу.

Залежності від галузі біологічні активи поділяються на: біологічні активи рослинництва та тваринництва. Поточними біологічними активами згідно з П(С)БО 30 є біологічні активи, які здатні приносити сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців [13]. Це рослини процес життєдіяльності, яких менше 12 місяців, або використання яких більше одного року економічно не доцільно, зокрема озимі і ярі зернові культури, однолітні трави, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Довгостроковими є всі інші активи, які не включені до поточних. До додаткових біологічних активів відносять біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень [11].

Важливою класифікаційною ознакою є методика оцінки біологічних активів. Виділення вартісного підходу в окрему класифікаційну ознаку пов'язане з вимогами до розкриття інформації про біологічні активи, оскільки у Примітках до фінансової звітності мають окремо наводитись біологічні активи оцінені не за справедливою вартістю. З цією метою вони поділяються на:

- біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю;
- біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю.

Для правильної організації обліку передусім важливо чітко визначити об'єкти обліку. Об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група. Так, до об'єктів біологічних активів рослинництва

відносять різні види рослин (зернові, кормові, олійні, овочеві, картопля тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремі культури (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо), а не продукти їх вирощування, які є сільськогосподарською продукцією та вважаються окремим активом. Об'єктами в тваринництві можуть бути види тварин (молодняк ВРХ, свиней, овець кіз на вирощуванні або на відгодівлі, птиця, звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активи (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі), які складаються з певних статеві-вікових (технологічних) груп [18].

Неточний вибір об'єкта обліку витрат може обумовити виникнення помилок при визначенні фактичної собівартості готової продукції.

Отже, біологічними активами є об'єкти бухгалтерського обліку живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси. Необхідність їх класифікації обумовлена різноманітністю і використанням в основних галузях сільськогосподарського виробництва: рослинництво та тваринництво, залежно від строку використання виділяють довгострокові та поточні біологічні активи.

1.2 Визнання та порядок оцінки поточних біологічних активів

Найбільш гострою проблемою при обліку поточних біологічних активів є питання оцінки. Оцінці підлягають об'єкти, які відповідають критеріям визнання активів.

МСБО 41 прописує умови їх визнання, якщо відбувається отримання контролю над активом або пов'язаними з ним майбутніми економічними вигодами або є можливість його достовірної оцінити.

Для вітчизняних підприємств ці критерії закріплені в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [28] (рис 1.1).

Виконання вказаних умов призводить до необхідності їх відображення

у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за певною вартістю.



Рисунок 1. 1 – Характерні ознаки поточних біологічних активів.

Можливі економічні вигоди від використання біологічного активу визначаються виходячи із стану його фізичних якостей.

П(С)БО 30 встановлено проведення оцінки біологічних активів за первісною та справедливою вартістю. Загальний підхід бухгалтерського обліку біологічних активів полягає в тому, що вони відображаються на дату балансу за справедливою вартістю, а якщо її визначити неможливо її оцінюють за первісною вартістю. Первісна дорівнює сумі сплачених грошових коштів при придбанні (купівельна вартість) або виготовленні активу, включаючи транспортні та інші витрати, необхідні для приведення його у робочий стан [26].

Біологічні активи відображаються при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, або якщо справедливу вартість на дату балансу достовірно визначити неможливо, або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво згідно з П(С)БО 9.

Законодавчо передбачено, що оцінка біологічних активів і

сільськогосподарської продукції рослинництва може здійснюватися за справедливою, первісною, виробничою вартістю, кожна з яких має свої умови застосування (рис. 1.2). Оцінка біологічних активів передбачає, що їх відображають у вартісному та кількісному виразі: тони, центнери та ін.

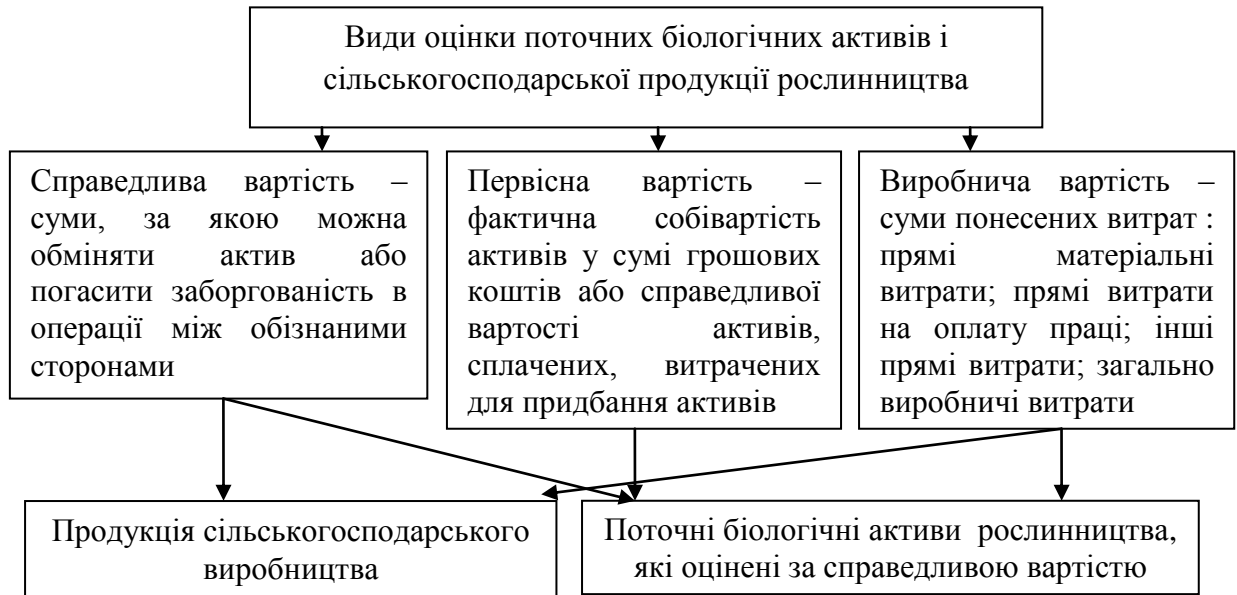


Рисунок 1.2 – Види оцінки поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва

Під час надходження біологічні активи зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат, понесених при їх отримання. Її формування залежить від способу їх надходження (Додаток Г табл. Г.1)

Оцінка біологічних активів на дату балансу за первісною вартістю може бути використана, якщо їх справедливую вартість достовірно визначити не можна. За таких обставин біологічні активи оцінюються на дату балансу: довгострокові біологічні активи – за первісною вартістю за вирахуванням зносу і втрат від зменшення корисності відповідно до П(С)БО 7; незрілі довгострокові біологічні активи у сумі витрат, понесених на їх закладку і вирощування (при переведенні їх до складу зрілих активів оцінка здійснюється за справедливою вартістю); поточні біологічні активи – за

первісною вартістю до періоду, в якому можна визначити справедливу вартість; якщо такі активи не досягли зрілості і технологічний процес створення яких не завершено, то їх відображають як незавершене виробництво й оцінюють за виробничою собівартістю [32].

Застосування методу обліку за справедливою вартістю передбачає відображення таких активів в обліку за реальною ринковою ціною. Так, специфіка діяльності сільськогосподарських підприємств обліку передбачає, що протягом досить тривалого періоду вони можуть нести лише витрати на перетворення біологічних активів (зміну якісних або кількісних характеристик), а дохід отримувати в періоді їх реалізації. Задля врахування таких обставин П(С)БО 30 перевагу надає обліку біологічних активів за справедливою вартістю. Справедливу вартість можна визначати з урахуванням:

- цін, які склалися на відповідні біологічні активи на активному ринку на звітну дату, цін постійних контрагентів (покупців і заготівельних організацій);
- останньої ринкової ціни щодо операцій з даними біологічними активами при умові відсутності активного ринку на них;
- ринкових цін на однотипні біологічні активи, з урахуванням їх індивідуальних особливостей;
- додаткових показників, які характеризують рівень цін на них, підприємство може самостійно обрати їх склад, розробити порядок їх визначення, методика оцінки біологічних активів з їх застосуванням;
- теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від біологічних активів, обчисленої відповідно до П(С)БО 28, якщо інформації про ціни на ринку біологічних активів не має.

На дату проміжного і річного балансу визначення оцінки біологічних активів відбувається за справедливою вартістю, зменшеною на можливі витрати на місцях продажу. (Додаток Г табл. Г. 2).

Можливі підходи до оцінки за справедливою вартістю передбачають:

аналіз контрактів; експертної оцінки комісією; аналогів; прийняття цін; сторонньої професійної оцінки. Підприємствам надано можливість самостійно визначити методику обчислення справедливої вартості біологічних активів, що слід розкрити в обліковій політиці. Для її визначення підприємство може створити спеціальну комісію, до складу якої включити відповідних фахівців. Використання справедливої вартості для оцінки активів дозволяє більш реально відобразити їх вартість, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз структури майна підприємства. Отримати інформацію про ціни активного ринку можна через збір інформації про ціни на ринку, з органів державного регулювання та статистичних органів про закупівельні ціни на продукцію [49]. Оцінка за справедливою вартістю біологічних активів та сільськогосподарської продукції може бути використана у випадках, коли підприємство планує залучення інвестицій, отримання кредитів, відбувається його реорганізація чи в управлінському обліку для власних потреб тощо. Проте, необхідно враховувати, що галузь рослинництва залежить від природно-кліматичних факторів, дію яких передбачити для визнання справедливої вартості досить проблематично. Тому, як правило, її визначення не відбувається, а вартість біологічних активів відображають у звітності як незавершене виробництво (у сумі понесених витрат на біологічні перетворення - фактична собівартість).

На відміну від справедливої вартості, первісна розкриває інформацію про реальні витрати на виробництво продукції, які зафіксовані в первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку, а також ґрунтується на реальних цінах активного ринку на момент придбання засобів виробництва і предметів праці.

Законодавчо визначено, що під час первісного визнання сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи можна оцінювати і за виробничою собівартістю (або собівартістю за прямими витратами).

Супутня та побічна продукцію в рослинництві також підлягає оцінці.

Так, некондиційна продукція (зернові відходи) можна оцінювати за вартістю зерна виходячи з його вмісту у зернових відходах. Побічна продукція рослинництва (солома, гички, стебла кукурудзи і соняшнику, капустяного листя тощо) може бути оцінена за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції. Якщо готова продукція використовується для внутрішнього споживання (зерно на посів, корми на годівлю тварин), то її слід оцінювати за виробничою собівартістю [19].

Бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які не можна реалізувати або спожити у виробничому процесі, активом не визнаються, а витрати на їх утилізацію включаються до складу інших операційних витрат.

Отже, пріоритетним підходом до оцінки поточних біологічних активів є їх оцінка за справедливою вартістю. На сьогодні її застосування досить проблематично, враховуючи відсутність активного ринку, та потребує додаткового нормативного врегулювання. Використання методологічно обґрунтованої оцінки дозволить управляти витратами, впливати на рівень ефективності виробництва. Сільськогосподарські підприємства повинні значну увагу приділити формуванню облікової політики в частині розкриття інформації про оцінку біологічних активів (визначення справедливої вартості), методику обчислення вартості біологічних активів.

1.3 Методика проведення контролю поточних біологічних активів

Специфіка діяльності сільськогосподарських підприємств впливає не тільки на побудову бухгалтерського обліку, а також і на методику проведення контролю. Основною метою якого є своєчасне виявлення відхилень та здійснення адекватних управлінських заходів для досягнення поставлених цілей діяльності. На сьогодні через низьку організацію контролю на сільськогосподарських підприємств спостерігається тенденція до збільшення фінансово-економічних зловживань, неефективного

використання ресурсів, що негативно впливає на кінцеві результати їх роботи. Необхідність здійснення контролю обумовлюється тим, що він допомагає визначити реальний стан підприємства, перевірити відповідність визначеним завданням, забезпечити ефективне досягнення поставленої мети. Серед основних форм контролю головне місце відводиться аудиту. На його ефективність впливає специфіка і різноманітність об'єктів обліку, видів діяльності підприємств, змінність нормативної бази, можливість альтернативних облікових рішень.

Метою аудиту поточних біологічних активів є встановлення правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо них.

Основними завданнями аудиту є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з поточними біологічними активами;
- визначення порядку формування біологічних активів;
- встановлення правильності оцінки біологічних активів при їх надходженні;
- установа правильності визначення справедливої вартості;
- виявлення правильності формування витрат, які пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів;
- перевірка своєчасності і правильності документального оформлення та відображення всіх операцій на рахунках обліку;
- - перевірка правильності відображення всіх господарських операцій в обліку і звітності [2].

Об'єкти обліку поточних біологічних активів виступають підконтрольними об'єктами аудиту, це види та групи рослин та тварин, а також операції щодо їх надходження, вибуття, переміщення тощо.

Джерелами інформації аудиту є: нормативно-законодавчі акти, Наказ про облікову політику підприємства; установчі та розпорядчі документи; первинні документи і облікові реєстри; акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки; звітність підприємства та ін.

В цілому, методичні прийоми та способи контролю в аудиті включають: прийоми фактичного контролю; прийоми документального контролю; способи документального контролю. Вибір конкретних прийомів і способів та їх застосування залежать від об'єкта контролю та поставленого завдання [4].

Так, до основних ревізійних процедур відносять: перевірка біологічних активів, перевірка записів і документів, арифметичні розрахунки, спостереження за ходом інвентаризації, відображення інформації, опитування співробітників, самостійне виконання інвентаризації і інших контрольних процедур, проведення аналізу збереження і використання біологічних активів. Серед методичних прийомів слід назвати наступні: інвентаризація, спостереження, обстеження, дослідження документів, формальна, логічна, експертна, зустрічна, арифметична, нормативна, взаємна перевірки, аналіз господарських операцій, опитування, оцінка документів за даними кореспондуючих рахунків, статистичні розрахунки та ін. [3].

На проведення аудиторської перевірки, застосування методичних прийомів, контрольних процедур впливає організаційна характеристика бухгалтерського обліку суб'єкта, що перевіряється.

Безпосередньо виділяють стабільні стадії здійснення аудиту: попереднє дослідження об'єкта, планування аудиту, перевірка стану внутрішнього контролю, аналітична перевірка інформації, огляд фінансової звітності, підготовка аудиторського звіту і заключення. До початку виконання аудиторських процедур здійснюють планування процесу аудиту: визначають загальну стратегію виконання, план аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийняттого рівня, детальний підхід щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.

Розробити універсальну методику аудиту поточних біологічних активів не можна. Послідовність, вибір і обґрунтування напрямів перевірки визначаються такими основними факторами, як форма власності та організаційно-правова форма підприємства; обсяги діяльності, чисельність

працівників; система оподаткування; стан системи обліку і контролю, рівень його інформаційного забезпечення; рівень кваліфікації кадрів тощо. [48].

Послідовність основних етапів аудиту наведена в Додатку Д.

На початку аудиту перевіряють правильність визнання та оцінки поточних біологічних активів, її особливості залежать від способу їх отримання. При цьому звертають увагу на те, що первісна вартість біологічних активів, придбаних за плату, складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання.

Перевіряючи структури біологічних активів залежно від отримання переліку готової продукції необхідно знати їх класифікацію. Через вивчення облікових даних аудитор встановлює наявність об'єктів за окремими класифікаційними групами.

Важливим є перевірка правильності та своєчасності проведення інвентаризації біологічних активів. Так аудитор повинен перевірити дотримання періодичності проведення інвентаризації, повноту охоплення та правильність відображення її результатів в обліку.

Аудитор, крім того, також повинен встановити вчасність і правильність документального оформлення операцій щодо переміщення біологічних активів, забезпечення збереження тієї чи іншої групи активів, правильність відображення операцій з ними у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Також необхідно встановити повноту оприбуткування біологічних активів.

Аудитор має встановити дотримання порядку обліку витрат на вирощування, відгодівлю тварин та їх забій на підприємстві відповідно до вимог П(С)БО 16 та П(С)БО 30. Також перевіряють правильність визначення і оприбуткування приросту тварин. Нерідко бувають випадки приписок приросту з метою збільшення заробітку працівників, списання перевитрат кормів. Зустрічаються також випадки заниження приросту за окремими обліковими групами худоби. Ефективним прийомом контролю є співставлення даних про приріст тієї або іншої групи тварин за суміжні

періоди, що дозволяє виявити приписки приросту.

Під час здійснення перевірки операцій з реалізації худоби необхідно встановити доцільність, законність, правильність оформлення і відображення таких операцій в обліку. Щоб оцінити доцільність реалізації худоби, необхідно встановити, чи не було випадків безконтрольного продажу поголів'я з метою додаткового отримання виручки і прибутку; чи не допускалися випадки реалізації худоби низької ваги і вгодованості, внаслідок чого господарство несе незаплановані втрати худоби, отримує менше виручки від реалізації і прибутку.

У ході контролю необхідно перевірити документи на забій худоби в господарстві, дозволяє встановити причини забою, відповідність фактичного виходу продуктів нормативам, повноту і своєчасність оприбуткування м'ясопродуктів, а також правильність їх використання. Окремо перевіряють факти вимушеного забою тварин, правильність відображення падежу тварин в бухгалтерському обліку.

Щоб перевірити, як забезпечується збереження тварин, встановити допустимі факти їх розкрадань, неповного оприбуткування приплоду та інших зловживань, необхідно проводити контрольну інвентаризацію тварин.

Результати контрольної інвентаризації тварин оформляються актом, який підписується членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою [48].

Аудитор повинен встановити дотримання вимог при збиранні врожаю через: обов'язкове зважування сільськогосподарської продукції при її оприбуткуванні, відправленні на приймальні пункти та складські приміщення, ведення обліку виходу продукції роздільно в розрізі культур і підрозділів підприємства, від яких одержана продукція. У процесі перевірки необхідно встановити наявність заходів щодо контролю якості зернових культур при збиранні та зберіганні врожаю, а саме наявність приладів для вимірювання вологості, періодичність проведення аналізів у лабораторіях для визначення засміченості, правильність визначення залікової ваги

зернових культур.

Для отримання достовірних даних найефективнішим методом контролю за наявністю і рухом поточних біологічних активів є визначення їх фактичного стану, тобто проведення інвентаризації.

На підставі складених робочих документів аудитор на останньому завершальному етапі аудиторської перевірки складає проміжний звіт про стан бухгалтерського обліку об'єктів біологічних активів і робить аудиторський висновок щодо достовірності, повноти і реальності подання інформації про дані об'єкти у звітності підприємства клієнта.

Типовими порушеннями, встановленими під час проведення аудиту поточних біологічних активів, можуть бути:

- невірна оцінка біологічних активів, одержаних в результаті біологічних перетворень;
- недотримання порядку розрахунку справедливих цін;
- невірне визначення доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів;
- порушення строків ат неповне оприбуткування біологічних активів;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;
- порушення термінів проведення інвентаризації тощо.

Отже, біологічних активів мають певні особливості, які потрібно враховувати під час здійснення їх контролю. Проведення процесу аудиту є доволі складним і потребує науково обґрунтованого підходу до організації та методики його проведення. На законодавчому рівні на сьогодні не визначено методичні рекомендації щодо контролю біологічних активів на підприємствах сільськогосподарської галузі. В результаті цього контролюючі органи зобов'язані застосовувати загальні нормативні акти при організації та методиці ведення контролю.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ФГ «КОЛОС»

2.1 Організаційно-економічна характеристика господарства

Фермерське господарство «Колос» було створено у 1996 р. в Краснопільському районі Сумської області, є самостійним суб'єктом господарювання, приватної форми власності.

Метою створення господарства є отримання прибутку шляхом виробництва сільськогосподарської продукції, її переробки, реалізації та здійснення інших видів діяльності.

Головними напрямками діяльності товариства є: вирощування, доведення до посівних кондицій та реалізація насіння сільськогосподарських культур (соняшнику, ріпаку, зернових культур); вирощування свиней, виробництво, переробка та реалізація насіння багаторічних і однорічних трав; переробка зберігання і реалізація сільськогосподарської продукції, як власного виробництва, так і набутої.

ФГ «Колос» є юридичною особою за Законодавством України, має відокремлене майно, може від свого імені набувати майнових та особистих немайнових прав; може бути позивачем і відповідачем у суді; має свою печатку, може відкривати розрахунковий та інші рахунки, здійснює різноманітні операції в межах предмета діяльності у відповідності з діючим законодавством.

Господарство має свою управлінську структуру, основне місце в якій займають директор та бухгалтерія, яка забезпечує безперервність відображення операцій, достовірну оцінку активів, зобов'язань та капіталу. ФГ «Колос» здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, а також веде податковий облік, статистичну звітність і передає їх у встановленому порядку та обсязі відповідним державним органам. Бухгалтерію очолює головний бухгалтер, є 3 бухгалтера і касир, обов'язки

закріплені в посадових інструкціях.

Облікова політика розроблена на ФГ «Колос» на вимогу чинного законодавства України та затверджена Наказом про облікову політику підприємства. Даний документ не структуровано, інформація викладена в довільній формі, в ньому не має необхідних додатків. Стосовно біологічних активів і сільськогосподарської продукції в ньому зазначено, що при первісному визнанні вони оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані на місці продажу витрати. Крім цього не сформовано робочий план рахунків та графік документообігу. Форма ведення обліку – журнально-ордерна за допомогою програми «1С: Бухгалтерія».

ФГ «Колос» складає основні форми фінансової звітності, на основі яких розраховано основні показники фінансового стану підприємства за три роки його діяльності. Інформація стосовно основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства наведена в Додатку Е табл. Е.1. З наведених даних можна зробити висновок, що зі зменшенням протягом аналізованого періоду доходу від реалізації продукції на 2702,8 тис. грн. відбулось і зменшення собівартості реалізованої продукції на 2401 тис. грн., валовий прибуток збільшився на 1330 тис. грн. Чистий прибуток за досліджуваний період збільшився на 456 тис. грн., або на 121,6%, що свідчить про підвищення раціональності функціонування підприємства.

Зменшення середньорічної вартості основних засобів за залишковою вартістю на 1479 тис. грн., майже у два рази, свідчить про ступінь їх зношення та зменшення кількості. Власні оборотні кошти протягом 2015-2017 рр. збільшилися на 5434 тис. грн. У результаті проведення реструктуризації та плинності персоналу на підприємстві середньооблікова чисельність працюючих скоротилася за аналізований період на 46,83 % і склала 61 особу.

Показники, які характеризують майновий стан ФГ «Колос», наведені в Додатку Е табл. Е.2. Проаналізувавши дані показники, можна зробити наступні висновки. Основні засоби ФГ в більшій своїй частині є зношеними

та потребують оновлення і модернізації. ступінь зносу основних фондів, на підприємстві збільшувався за аналізований період, та сягнув позначки 0,83 од. у 2017 р., що є більшим за нормативне (0,5).

Зворотним до коефіцієнту зносу є показник придатності на кінець 2017 року значення показника дорівнювало 17%. У 2016 р. вибуло на 50% більше основних фондів ніж було введено, але це пояснюється продажем підприємством будівлі. На кінець періоду спостерігається лише вибуття основних фондів за групами: машини та обладнання, транспортні засоби та інструменти і прилади. Фондомісткість у 2016 р. мала найвище значення і показувала, що на кожну гривню виробленої продукції припадає 2,14 грн. основних виробничих фондів. У 2015 р. це значення дорівнювало 0,89 грн., що на 0,06 грн. менше ніж у 2017 р. Збільшення фондомісткості є негативним фактом, адже збільшується капіталомісткість виробленої продукції. Фондовіддача за аналізований період збільшилась: у 2015 р. на кожну гривню основних виробничих фондів припадало 0,89 грн. виробленої продукції, що на 0,17 менше ніж у 2017 р. Максимального значення (1,15) показник досяг у 2016 р. Збільшення фондовіддачі свідчить про більш ефективне використання основних виробничих фондів. Оцінка ліквідності та платоспроможності ФГ «Колос» представлена в Додатку Е табл. Е.3. За період з 2015-2017 рр. коефіцієнт покриття мав достатньо високе значення, що є позитивним явищем, адже підприємство володіє певним обсягом вільних ресурсів, які сформувалися завдяки власним джерелам.

Показник швидкої ліквідності вказує на платіжні можливості підприємства щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами: у 2017 р. значення даного показника відповідало нормативному ($>0,6$) і дорівнювало 1,36. Низькі значення сум найбільш ліквідних активів (гроші та їх еквіваленти) на початок періоду продемонстрували неспроможність підприємства негайно розрахуватися за своїми короткостроковими зобов'язаннями. На кінець періоду значення коефіцієнту абсолютної ліквідності становить 0,24, що свідчить про

можливість підприємства погашати свої борги вчасно.

Чистий оборотний капітал показує, яка сума оборотних коштів залишається в розпорядженні підприємства після розрахунків за короткостроковими зобов'язаннями. Порівняно із 2015 р. робочий капітал у 2017 р. зріс на 5510 тис. грн., що є позитивним фактом.

Коефіцієнт оборотності активів показує скільки гривень реалізації припадає на кожну гривню, вкладену в активи. За період 2015-2017 рр. значення показника погіршилось, що вказує на зменшення ефективності інвестування в активи. Зіставлення значень коефіцієнтів оборотності дебіторської та кредиторської заборгованостей за аналізований період свідчить про погіршення платіжної дисципліни покупців.

Для визначення ефективності вкладення коштів у ФГ «Колос» й раціональність їх використання розраховано показники рентабельності - Додаток Е табл. Е.4. Аналізуючи ці дані можна зробити наступні висновки: рівень прибутку збільшився на 0,04. Тобто якщо в 2015 році на кожну вкладену гривню в активи підприємство отримувало три копійки прибутку, то в 2017 році у зв'язку із збільшення прибутку рентабельність збільшилась більше ніж у два рази. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу характеризує рівень прибутковості капіталу, вкладеного в дане підприємство, тому найбільший інтерес представляє для наявних і потенційних власників й акціонерів і є одним з основних показників інвестиційної привабливості підприємства. Прибутковість власного капіталу збільшилась на 0,06, що є позитивним сигналом для інвесторів, тому що його рівень показує верхню межу дивідендних виплат. Збільшення значення рентабельності діяльності свідчить про зростання прибутку ФГ «Колос», про ефективність діяльності підприємства.

У Додатку Е табл. Е. 5 наведено розрахунок відносних показників фінансової стійкості підприємства. Серед наведених показників важливе значення має коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами. Протягом 2015-2017 рр. значення даного коефіцієнту менше за нормативне

значення (0,5), що свідчить про те, що підприємство мало недостатньо власних оборотних засобів для покриття запасів і витрат. Проте у 2016 р. значення даного показника суттєво зросло та становило 0,54, що свідчить про покращання ситуації. Одним із основних показників, що характеризують фінансову стійкість, є показник питомої ваги загальної суми власного капіталу в підсумку усіх коштів, авансованих підприємству.

Показник автономії збільшився протягом 2015-2017 рр. на 0,003 п, має задовільне значення порівняно з нормативом ($>0,5$), це свідчить про певну фінансову незалежність підприємства від кредиторів. Коефіцієнт фінансування в 2017 р. становив 0,71, тобто позикові та залучені кошти не перевищували власний капітал, також значення показнику зменшилося на 0,01 п., що зумовлено поліпшенням платоспроможності. ФГ «Колос» має неоднозначний рівень перспективної платоспроможності, у 2017 р. значення даного показника зросло на 1,25 п. і коефіцієнт маневреності становив 0,82. Тобто більше половини власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, що також не є позитивним аспектом, адже значення перевищує нормативне. Коефіцієнт концентрації залученого капіталу показує у 2015 р. на 1 грн. сукупних джерел припадало 0,42 грн. позикових коштів, а відповідно у 2017р. 0,41 грн., зменшення свідчить про зростання незалежності підприємства від зовнішніх кредиторів, що є позитивним аспектом у діяльності підприємства.

Таким чином, аналіз фінансової стійкості ФГ «Колос» за період 2015-2017 рр. за розрахованими абсолютними та відносними показниками показує, що підприємство має задовільний фінансовий стан.

2.2 Організація первинного та аналітичного обліку поточних біологічних активів

Основою правильного ведення обліку поточних біологічних активів, ефективності їх використання є правильна оцінка. ФГ «Колос» відображає

інформацію про такі активи в балансі за умови, що ним дотримано загальні встановлені вимоги. При первісному визнанні вони оцінюються за справедливою вартістю (в більшості випадків це планова собівартість), зменшеною на очікувані на місці продажу витрати. У випадках отримання об'єктів внаслідок придбання (придбання свиней), їх вартість включає всі витрати пов'язані з такими операціями. Належна організація обліку передбачає правильне і своєчасне документальне оформлення всіх господарських операцій. Документальне оформлення первинних документів ФГ «Колос» залежить від виду біологічного активу та галузі. До складу поточних біологічних активів господарства відносять: тварини на вирощуванні та відгодівлі (свині) та види рослин (пшениця, соя, соняшник, ріпак), також є сільськогосподарська продукція. Ці активи використовуються у виробництві менше одного року, або операційного циклу (табл. 2.1)

Таблиця 2.1 – Аналіз наявності поточних біологічних активів ФГ «Колос» за 2015-2017 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту
	2015	2016	2017	
Довгострокові біологічні активи (продуктивна худоба)	140	139	160	114,3
Поточні біологічні активи: тварини на вирощуванні та відгодівлі	1098	643	585	53,3
Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи рослинництва:	10744	12393	12264	114,1
зернові і зернобобові	8779	5341	8299	94,5
соняшник	1641	4295	3965	241,6
інша продукція	324	316	-	-
Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи тваринництва:	2544	2090	2220	87,2
свині	2343	2070	2220	94,7
інша продукція тваринництва	201	20	23	11,4

Як свідчать наведені дані, за період 2015-2017 рр. господарство збільшило обсяги біологічних активів довгострокового використання на 14,3 в.п., обсяги поточних навпаки зменшилися на 46,7 в.п., що вплинуло на

загальні обсяги сільськогосподарської продукції рослинництва в бік зростання на 14,1 в.п., тваринництва в бік зменшення на 12,8 в.п.

Первинні документи є підставою для обліку операцій з надходження, переміщення та вибуття поточних біологічних активів. З цією метою ФГ «Колос» використовує типові форми первинного обліку біологічних активів, які визначені Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.

Розглянемо основні документи, які складаються для відображення господарських операцій з поточними активами рослинництва та тваринництва в ФГ «Колос».

Оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на дату складання балансу при цьому складається Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1). В даному документі зазначається назва об'єкту обліку, площа в гектарах, оцінка якості посіву, прогнозовані врожайність та валовий збір, та справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва. Акт складається та підписується керівником структурного підрозділу та бухгалтером. Також наводять інформацію про склад експертної комісії, до неї включені відповідні фахівці та бухгалтер. Бухгалтером перевіряється правильність заповнення. Акт підписується членами експертної комісії і подається на затвердження керівнику. Визначення справедливої вартості відбувається за методом аналогів: з цією метою використовують інформацію про ціни, що діють на активному ринку.

Списання вартості поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на момент збирання врожаю на ФГ «Колос» та оформлюється Актом на списання поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (до початку збирання врожаю) (ф. № ПБАСГ-2) вказують: назва об'єкта, площу в га та справедливу вартість. До поточних біологічних активів тваринництва на ФГ «Колос» відносять

молодняк тварин і тварини на відгодівлі (свині). Вони складають особливу групу біологічних активів, в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Основним документом є Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ГТБАСГ-3). Ним оформлюють отриманий на фермі приплід поросят в день одержання приплоду окремо по кожному виду. Акт складається у двох примірниках завідувачем ферми, зоотехніком або бригадиром. Перший примірник передається до бухгалтерії наступного дня після складання, де він стає підставою для оприбуткування приплоду в бухгалтерських регістрах. Другий залишається на фермі і є підставою для здійснення записів у Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ-12) і в кінці місяця також надходить до бухгалтерії підприємства разом із Звітом про рух тварин і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ-13).

В акт заносять ПІБ працівника, за яким закріплені тварини, кличка або номер матки, кількість голів і маса отриманого приплоду, присвоєні їм інвентарні номери, грошова оцінка одержаного приплоду, мертвонароджені тварини. На його підставі також нараховують оплату праці працівникам ферм.

Списання тварин (забій, прирізки, падіж) оформлюється Актом на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6) в день вибуття комісія в складі зоотехніка, ветеринарного лікаря, також ним оформлюють вибракування тварин з основного стада для постановки на відгодівлю й реалізації, без забою на господарстві.

В ФГ «Колос» також складають Обліковий лист забою та падежу худоби (ф. № ПБАСГ-8). За своєю формою він включає три розділи: I «Забій» - де відображається кількість голів і маса тварин забитих і оброблених за день, а також зазначається висновок ветеринарного лікаря про причину забою по кожному каналу окремо, II «Вихід продукції» -

показується вихід продукції по видах від всіх тварин, забитих за звітний день, зданої на склад та III «Падіж» в якому відображається число голів і маса загиблих тварин, а також зазначається висновок ветеринарного лікаря про причину падежу. Лист складають у двох примірниках, підписує керівник структурного підрозділу, головний ветлікар, ветлікар санбойні та економічна служба ФГ «Колос». Дані про одержану на склад продукцію від забою підписує комірник, що прийняв цю продукцію. Перший примірник передають до бухгалтерії господарства для відображення необхідних операцій в регістрах синтетичного обліку.

На ФГ «Колос» в ході біологічних перетворень відбувається переведення поросят з однієї статево-вікової групи в іншу при цьому складається Акт на переведення тварин із, групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. № ПБАСГ-9), складає зоотехнік, завідувач ферми або бригадир у день переведення тварин з однієї групи в іншу. Правильність здійснення цих операцій підтверджує своїм підписом МВО, керівник структурного підрозділу, завфермою і використовують для обліку тварин в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ-12) і для зоотехнічного обліку. В кінці місяця ці документи передають до бухгалтерії для відображення операцій по руху тварин в облікових регістрах.

Протягом місяця тварини набирають вагу, що відображається у Відомості зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10), при цьому визначають фактичну живу масу, приріст живої маси. Відомість підписує зоотехнік, бригадир і працівник, за яким закріплена худоба, та передають до бухгалтерії. Також для визначення приросту маси складають Розрахунок визначення приросту (ф. № ГТБАСГ-11) за поголів'ям, що було на початок і кінець періодів, по яких здійснювалося зважування тварин, тобто на дату цього зважування й дату попереднього зважування. Документи також передають до бухгалтерії. Дані первинних документів в розрізі МВО групуються в Книги обліку руху тварин і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ-12) є підставою для складання Звіту про рух тварин і птиці на фермі (ф. №

ПБАСГ-13). Всі документи звіряються між собою.

Отже, в господарстві складають типові форми первинних і аналітичних документів, що дозволяє достовірно та своєчасно відображати в обліку інформацію про наявні поточні біологічних активів.

2.3 Організація синтетичного обліку поточних біологічних активів

Узагальнюючі показники про поточні біологічні активи необхідні для формування релевантної управлінської інформації за допомогою ведення синтетичного обліку. З цією метою в межах програми 1С можна сформуванати:

- оборотно-сальдова відомість по поточним біологічних активах - відображає інформацію, згруповану по рахунках бухгалтерського обліку, по місцях зберігання і за видами біологічних активів в цілому. У відомості вводиться інформація про початкові залишки біологічних активів, одиниці виміру, кількість прибуткових і видаткових елементів, зміна кількості і вартості біологічних активів, а також вводиться інформація про кінцеві залишки на дату формування звіту;

- рух поточних біологічних активів (тварини);

- рух поточних біологічних активів (рослини).

Рух біологічних активів відображає інформацію, яка була на початок періоду, кількість активів, що надійшла в цілому та у розрізі джерел, вибуття (списання, продаж, вибракування), дані про переоцінку, дані про кінцеві залишки.

Для обліку біологічних активів на ФГ «Колос» використовують рахунок 21 «Поточні біологічні активи» - на якому обліковують та узагальнюють інформацію про наявність та рух поточних біологічних активів тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, а також худоби, вибракуваної з основного стада й реалізованої без постановки на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, а також рослинництва, зокрема

зернові, соняшник, інші культури тощо. За дебетом - відображають надходження (оприбуткування зернових та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуваних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом – вибуття поточних біологічних активів (передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо). В ФГ «Колос» відкриті такі субрахунки:

–211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» - ведуть облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за первісною вартістю. Аналітичний облік ведеться за видами культур (посіви зернових, технічних, овочевих тощо);

–212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» - ведуть облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведуть у розрізі за видів (груп) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, тощо).

–213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» - ведуть облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 9. Аналітичний облік ведуть у розрізі видів (група) поточних біологічних активів тваринництва.

При надходженні біологічних активів на ФГ «Колос» здійснюється кількома способами: придбання за плату; безоплатне одержання та ін. при цьому канали надходження обумовлюються видами поточних біологічних активів: тваринництва чи рослинництва (табл. 2.2).

Основним джерелом надходження в господарстві є вирощування сільськогосподарських культур рослинництва. При цьому понесені витрати,

пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, відображаються на рахунку 23 «Виробництво»: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати, які розподіляються в господарстві пропорційно загальній сумі прямих витрат за вирахуванням вартості насіння. На момент початку збирання врожаю поточні біологічні активи рослинництва списуються з балансу ФГ «Колос», а їх вартість відноситься на витрати виробництва. Протягом року облік ведуть за плановою собівартістю продукції, а в кінці року її доводять до фактичної.

Таблиця 2. 2 – Відображення в обліку надходження поточних біологічних активів у ФГ «Колос»

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано від засновника господарства внесок до статутного капіталу молодняк тварин за справедливою вартістю	212	46	15000
2	Оприбутковано безоплатно отримані поточні біологічні активи	212	718	2000
3	Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів	155	212	12500
		163	155	12500
4	Придбання поточних біологічних активів			
	- отримано від постачальників за вартістю без ПДВ	212	631	25000
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641	631	5000
5	Перераховано кошти постачальнику	631	311	30000

В подальшому якщо їх справедливу вартість можна достовірно визначити, то вони відображаються у складі поточних біологічних активів на субрахунку 211. У випадку неможливості визначення справедливої вартості посівів сільськогосподарських культур (наприклад, вони не досягли зрілості) їх відображають як незавершене виробництво за фактичною виробничою собівартістю Дебет рахунку 23, якщо в подальшому таку вартість можна визначити, то вони переоцінюються за справедливою вартістю зменшеною на очікуванні витрати на місці продажу. При цьому різниця, яка утворилася, підлягає відображенню у складі інших операційних доходів за Кредитом

субрахунку 710 або витрат за Дебетом субрахунку 940.

Надходження біологічних активів тваринництва в господарстві «відбувається за рахунок придбання за плату, самостійного вирощування в результаті біологічних перетворень (приплід молодняку продуктивної та робочої худоби, приріст живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі), вибракування продуктивної і робочої худоби зі складу довгострокових біологічних активів тваринництва. Якщо на дату балансу сільськогосподарську продукцію ФГ «Колос» не було реалізовано, то її слід переоцінити за умови, що ринкова ціна на неї знизилася. Після первісного визнання дооцінку продукції не здійснюють: після первісного визнання продукція рослинництва та додаткові біологічні активи, які не беруть участі в сільськогосподарській діяльності (утримуються для продажу, переробки, напрям їх використання не визначено, тощо), оцінюються та відображаються на дату балансу за щонайменшою з двох оцінок: первісною або чистою вартістю реалізації.

Отриману сільськогосподарську продукцію ФГ «Колос» обліковує на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» За дебетом – відображають надходження власної продукції рослинництва і тваринництва, за кредитом – її вибуття сільськогосподарської внаслідок продажу, безоплатної передачі, внутрішнього використання. Аналітичний облік такої продукції ведуть у розрізі її за видів.

Біологічні активи списуються з балансу підприємства в наступних випадках: продаж за плату в порядку реалізації майна; передача за договором дарування стороннім юридичним особам; списання внаслідок ліквідації, нестачі тощо (табл. 2.3).

Використання програми 1С на ФГ «Колос» дозволяє скласти звітність та необхідні допоміжні документи: оборотно-сальдові відомості по рахункам 21,23,27 або субрахункам; аналізи рахунків, журнали-ордери; картки рахунків; звіти розроблені користувачем для детального вивчення господарських процесів.

Таблиця 2.3 – Відображення в обліку вибуття біологічних активів у ФГ

«Колос»

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списано собівартість реалізованих додаткових біологічних активів:			
	рослинництва	901	27	32560
	тваринництва	901	212	24500
2	Включено довгострокові біологічні активи до групи вибуття:			
	- оцінені за справедливою вартістю	286	164	2600
	- оцінені за первісною вартістю: сума зносу	134	164	1400
	- сума перевищення залишкової вартості об'єкта довгострокових біологічних активів над його справедливою вартістю	949	164	1300
	-залишкова вартість	286	164	2500
3	Реалізація довгострокових біологічних активів з групи вибуття:			
	- визнання доходу	361	712	2800
	- сума податкового зобов'язання з ПДВ	712	641	4000
	- собівартість групи вибуття	943	286	2500
4	Ліквідовано довгострокові біологічні активи, оцінені за первісною вартістю			
	- на суму зносу	134	164	3200
	- на суму залишкової вартості	976	164	2800

Для ведення синтетичного обліку ФГ «Колос» використовує журнал-ордер № 8 с.г., відомості 8.1 і 8.2. Облік ведеться у розрізі ферм за видами і статевіковими групами тварин, відображення інформації відбувається за місяць та наростаючим підсумком з початку року на підставі звітів про рух худоби і птиці. Зафіксовані дані підлягають щомісяця відображенню у Головній книзі: сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, які наводяться однією сумою; обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, які наводяться сумою за кореспондуючими рахунками із журналів.

Достовірність облікових даних щодо біологічних активів в господарстві забезпечується шляхом проведення інвентаризації постійно діючою інвентаризаційною комісією, дозволяє встановити можливі відхилення облікових від фактичних даних. Проведення інвентаризації біологічних активів відбувається на ФГ «Колос» згідно з вимогами перед складанням

річної фінансової звітності протягом трьох місяців до дати балансу. Також наявні дорослі продуктивні і племінні тварини (вказують номер, клички, вік, породу, угодваність, живу масу), їх молодняк, тварини на відгодівлі (азначають кількість голів і живу масу за кожною групою) підлягають інвентаризації не менше одного разу на квартал (на 1 квітня, 1 липня, 1 вересня) і перед складанням річної звітності. Поточні біологічні активи рослинництва інвентаризуються за їх видами, при цьому перевіряються натуральні показники (площі, засіяні озимими культурами та ін.) В частині незавершеного виробництва за допомогою інвентаризації встановлюють обсяги фактичних витрат, понесених господарством в рослинництві. Це витрати під урожай майбутніх періодів: зяб; пари; добрива; посіви озимих культур; озимі посіви; снігозатримання, необмолочені культури під урожай звітнього року тощо. Результати проведення інвентаризації оформлюються типовими формами документів та підлягають відображенню на рахунках обліку (табл. 2.4)

Таблиця 2.4 – Відображення в обліку недостачі та втрати поточних біологічних активів тваринництва ФГ «Колос»

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Виявлено при інвентаризації недостачі та втрати біологічних активів, оцінені за справедливою вартістю	947	212	2540
Відображено недостачу на позабалансовому субрахунку	072	-	2540
При встановленні винної особи визнано дохід у сумі, що підлягає відшкодуванню (2540 грн. + 20% ПДВ)	375	716	3048
Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	716	641	508
Відшкодовано винною особою суму недостачі	301	375	3048
Списано із позабалансового субрахунку недостачу	-	072	2540

Інформація про поточні біологічні активи підлягає відображенню у формах фінансової звітності ФГ «Колос». Безпосередньо це наступні форми: Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (ф. 1) показують:

– вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини

на відгодівлі, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні та відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю,

- вартість поточних біологічних активів рослинництва (зернові та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведуть за П(С)БО 30, розмір незвершеного виробництва у сумі понесених витрат, вартість нереалізованої готової сільськогосподарської продукції.

ФГ відображає узагальнену інформацію за такими рядками: додатковий рядок 1102 (сальдо рахунку 23) та 1103 (сальдо рахунку 27), рядок 1110 (згорнуте сальдо рахунку 21) другого розділу «Оборотні активи».

Додаткову інформацію про біологічні активи розкривають у Примітках до річної фінансової звітності (ф. 5) у розділах: XIV «Біологічні активи» - інформацію наводять у розрізі груп біологічних активів за такими показниками: залишок на початок, надійшло за рік, вибуло за рік; XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» - у розрізі продукції та додаткових біологічних активів рослинництва і тваринництва за показниками вартість первісного визнання, витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, виручка від реалізації, собівартість реалізації та результат від таких операцій.

У Звіті про фінансові результати (ф. 2) (Звіті про сукупний дохід) в першому розділі до статті «Інші операційні доходи» включають дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

Отже, синтетичний облік поточних біологічних активів в ФГ «Колос» здійснюється на відповідних субрахунків рахунків 21, 23, 27, всі господарські операції відображаються належним чином, інформація про поточні біологічні активи відображається у відповідних регістрах синтетичного обліку та формах фінансової звітності. Для підтвердження даних відображених в обліку перед складанням фінансової звітності проводиться інвентаризація.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

3.1 Удосконалення організації обліку поточних біологічних активів

Облікова політика обумовлює ефективність управління підприємством, оскільки вона формує необхідні інформаційні потоки, сприяє посиленню аналітичних функцій, дозволяє своєчасно реагувати на зміни, що відбуваються. Саме через неї можна оптимально поєднати державне регулювання і вибір підприємства щодо питань організації та ведення бухгалтерського обліку, розкрити його конкурентний рівень. На жаль, Наказ про облікову політику в ФГ «Колос» розроблено формально, неструктуровано, в тому числі і щодо поточних біологічних активів їх визнання, оцінки, обліку. Все це негативно чинить вплив на підготовку та відображення інформації про майновий і фінансовий стан господарства. зважений підхід до формування облікової політики. Враховуючи тему даного дослідження, розглянемо більш детально питання формування облікової політики в частині біологічних активів. Основні елементи, які підлягають розкриттю в Наказі про облікову політику з урахуванням вимог П(С)БО 30, Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів та облікової політики, стосовно біологічних активів наведено на рис. 3.1

Об'єктом обліку ПБА рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, технічні тощо), однорідні групи біологічних активів (озимі та ярі зернові, зерняткові), окремі культури (кукурудза, соняшник). Об'єктом обліку тваринництва можуть бути види тварин (свині) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо). Одиницею виміру біологічних активів є га, ц, штуки, голови тощо.

Найбільш проблемним елементом облікової політики є оцінка таких

активів. Первісна оцінка біологічних активів здійснюється за первісною вартістю, яка визначається залежить від умов їх одержання. Для ФГ «Колос» це придбання за грошові кошти, результат здійснених біологічних перетворень, внесок до статутного капіталу, безоплатне отримання (формування такої вартості було детально розглянуто в першому розділі), більш складним є оцінювання на дату балансу.

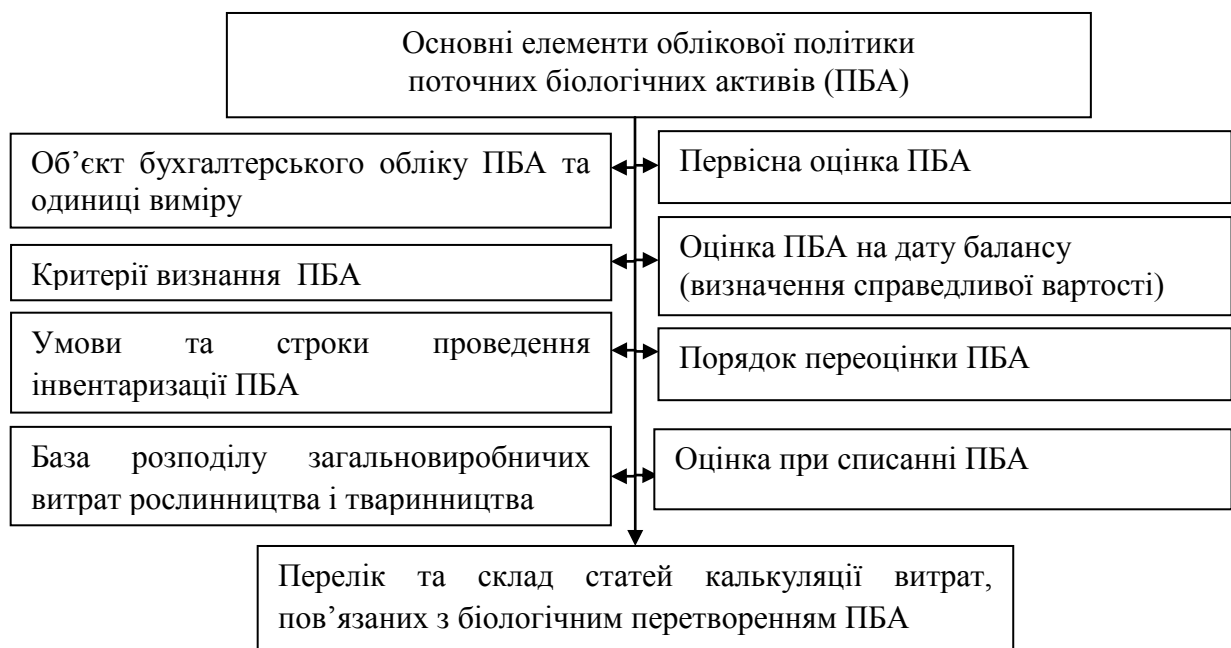


Рисунок 3.1 – Основні елементи облікової політики біологічних активів ФГ «Колос»

П(С)БО 30 така оцінка визначена як пріоритетна. Проте, застосовувати її ФГ «Колос», як і інші вітчизняні підприємства, остерігається за таких мотивів: відсутності методики механізму формування справедливої вартості; недоступності інформації щодо вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції на ринку; нестабільності у формування державних закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію; відсутності доступу підприємств до біржового ринку сільськогосподарської продукції.

ФГ «Колос» справедливу вартість біологічних активів визначає на

підставі інформації про ціни на активному ринку, за відсутності такого її встановлюють за ринковою ціною. У разі відсутності і такої інформації справедливу вартість встановлюють за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу з урахуванням вимог П(С)БО 28.

Слід при цьому врахувати, що біологічні активи тваринництва в принципі мають активний ринок: їх реалізація є реалізацією сільськогосподарської продукції. Тому їх доцільно обліковувати за справедливою вартістю, оскільки її завжди можна визначити. Для біологічних активів рослинництва, то активного ринку на них не існує: продукція рослинництва є віддільною від біологічного активу, а він сам, як правило, не продається і не купується. Також вони невіддільні від землі (припиняють своє зростання та продуктивність при їх відокремленні від землі). Тому їх більш доцільно обліковувати за первісною вартістю (за фактичними витратами на вирощування). Господарство має можливість самостійно сформулювати методіку аналізу джерел інформації з метою визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Вибір на дату балансу методу оцінки біологічних активів є досить складним процесом, спростити його можна за допомогою використання розробленого нами алгоритму – Додаток 3

Отже, для ФГ «Колос» при визначенні справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції враховувати наступне: справедлива вартість біологічного активу та сільськогосподарської продукції дорівнює ціні такого активу чи продукції на активному ринку у відповідному звітному (розрахунковому) періоді: місяць, квартал, півріччя, рік..

При цьому необхідно звернути увагу, що справедливу вартість для поточних біологічних активів рослинництва визначити досить складно (залежність цієї галузі від природних факторів обумовлює складнощі при її встановленні). На ФГ «Колос» облік поточних біологічних активів рослинництва безпосередньо це вартість посівів озимих, соняшнику ведеться на рахунку 23 у сумі витрат, понесених підприємством на біологічні

перетворення. На дату балансу (момент їх перетворення та «переоцінки») їх слід обліковувати на рахунку 211 за справедливою вартістю. Стадія зрілості (отримання врожаю) передбачає аналітичний облік культур на рахунку 211 за справедливою вартістю закривати на рахунок 231 для отримання від них продукції. Тобто внаслідок таких процедур виникають певні відхилення, що призводять до появи інших операційних доходів (інших операційних витрат) при застосуванні справедливої вартості до оцінки поточних біологічних активів рослинництва. Визначаючи фінансовий результат, до загальної суми чистого прибутку господарство включає доходи, які, насправді, не підтверджені надходженням виручки, що зумовлює виникнення розбіжностей. Також порушуються основні принципи та вимоги бухгалтерського обліку: неупередженості, об'єктивності, послідовності, достовірності. Враховуюче це, більш доцільно результат переоцінки поточних біологічних активів рослинництва включати до складу додаткового капіталу: якщо відбувається збільшення вартості біологічних активів, то і він буде збільшений, відповідно зменшення обумовить його зменшення. В такому випадку це не позначатиметься на фінансовому результаті діяльності на проміжні звітні дати (табл.3.1).

Таблиця 3.1 – Відображення в обліку операцій з поточними біологічними активами в рослинництві з урахуванням пропозицій

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Визнано біологічні активи на звітну дату (на дату переоцінки)	211	231	34217
2	Відображено зміни додаткового капіталу у випадку дооцінки	211	421	1200
	у випадку уцінки	421	211	1200
2	<i>Визнано дохід від збільшення вартості біологічних активів рослинництва</i>	<i>211</i>	<i>710</i>	<i>1200</i>
	<i>Визнано витрати від зменшення вартості біологічних активів рослинництва</i>	<i>940</i>	<i>211</i>	<i>1200</i>
	Списано на фінансові результати отриманий дохід	710	791	1200
	збиток	791	940	1200
4	Переведення ПБА до витрат на виробництво на дату їх зрілості (виходу продукції)	231	211	34217

Наведені пропозиції дозволять відображати достовірну інформацію щодо вартості поточних біологічних активів у рослинництві через вплив на додатковий капітал, який показує власні джерела формування активів. Це сприятиме задоволенню інтересів суб'єктів господарювання, відповідатиме діючим принципам обліку, підвищить достовірність показників фінансової звітності.

Визначення оцінки в ФГ «Колос» відбуваються комісією, створеної на підставі розпорядження керівника. Члени комісії збирають інформацію про ціни на біологічні активи з метою формування бази та обґрунтування розрахунку справедливої вартості, складають: протоколи засідання комісії; акти визначення справедливої вартості за видами біологічних активів та сільгосппродукції та інші документи. Проте, слід відмітити, що хоча законодавчо прописано необхідність використання справедливої вартості, але відносно документальної фіксації таких дій не встановлено. Розглянемо можливість складання певних підтверджувальних документів з урахуванням випадків застосування справедливої вартості (Додаток И).

При надходженні активів до статутного капіталу доцільно використовувати Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу. З метою вирішення проблеми необхідності розрахунку вартості біологічного активу для зарахування на баланс підприємства як внеску до статутного капіталу; а також підтвердження факту внесення вкладу до статутного капіталу засновником для державної реєстрації юридичної особи.

Для підтвердження факту безоплатного отримання біологічних активів, складати Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів. Він є основою для визначення первісної вартості отриманих активів і зарахування їх на баланс.

Для підтвердження інформації про справедливую вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції пропонуємо складати Довідку (акт) про справедливі (ринкові) ціни на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію. За її даними протягом місяця в бухгалтерії будуть

оприбутковуюють біологічні активи та сільськогосподарську продукцію за визначеною в ній справедливою вартістю. При цьому у відповідних формах первинних документів в графі «Підтверджуючі документи» необхідно буде вказувати номер і дату Довідки. Для визначення справедливої вартості можуть бути використані дані: прибуток від продажу сільськогосподарських культур встановлений на основі очікуваної врожайності; середня продуктивність свиней встановлюється за показниками внутрішньогосподарської звітності; собівартість виробництва та витрат на реалізацію визначаються на основі фактичних витрат; розрахунок очікуваних цін реалізації та очікуваних витрат розраховують на підставі прогнозного індексу інфляції. Збирання та накопичення інформації про ринкові ціни на активних ринках здійснюють спеціалісти, які ведуть поточний облік біологічних активів та сільськогосподарської продукції, але це слід передбачити в посадових інструкціях.

Застосування таких документів дозволить впорядкувати документальне підтвердження операцій із визначення справедливої вартості біологічних активів, сприятиме їх правильному, своєчасному і повному відображенню в обліку.

Таким чином, врахування перелічених елементів під час формування облікової політики дозволить отримувати повну, об'єктивну і достовірну інформацію необхідну для прийняття ефективних економічних рішень.

3.2. Порядок проведення внутрішнього аудиту поточних біологічних активів

Належна організація та проведення внутрішнього контролю впливає на успішність функціонування підприємства, підвищує рівень рентабельності, збереження його активів. У процесі дослідження було встановлено, що основним методом внутрішнього контролю на ФГ «Колос» є проведення інвентаризації, у тому числі і біологічних активів, а його функції виконує

інвентаризаційна комісія. Проте цього недостатньо щоб повністю контролювати умови зберігання, надходження, витрачання біологічних активів, усунути можливість псування та скоєння крадіжок активів. Саме тому розглянемо можливість впровадження внутрішнього аудиту на ФГ «Колос» як одного з основних методів внутрішнього контролю. Впровадження системи внутрішнього аудиту забезпечить можливість прийняття правильних, вигідних рішень, протидії виникненню помилок в поточній роботі.

Система внутрішнього аудиту повинна враховувати основні біологічні складові технологічного процесу виробництва продукції: обліково-аналітичні об'єкти, цілі, завдання, функції, методи, забезпечення інформаційне та методичне. Об'єктами виступають: групи біологічних активів, первісна і справедлива вартість, правильність документального оформлення, достовірність даних аналітичного і синтетичного обліку, реальність відображення їх вартості у фінансовій звітності, показники використання. Оскільки розміри даного господарства невеликі для створення організаційно відокремленої служби внутрішнього контролю, тому суб'єктом проведення може бути окремий штатний працівник або бухгалтер.

Метою його проведення є встановлення правильності, достовірності та доцільності операцій щодо наявності і руху біологічних активів. До основних завдань слід віднести:

- перевірка та аналіз даних про біологічні активи;
- контроль дотримання законодавчих вимог щодо операцій з біологічними активами;
- встановлення правильності документального оформлення та відображення руху біологічних активів на рахунках бухгалтерського обліку;
- визначення фактичної наявності груп (видів) біологічних активів;
- перевірка оцінки фінансових результатів від реалізації, списання біологічних активів;

- перевірка правильності зміни вартості біологічних активів.

Основна функція передбачає побудову систему належного обліково-аналітичного забезпечення управління біологічними активами задля підвищення конкурентоспроможності господарства. Серед інших функцій можна виділити:

- експертну - виявляється при визначенні об'єкту контролю, який співвідноситься з найбільшою вірогідністю ризику сумнівної інформації, з підвищеною можливістю відмінностей, зловживань;
- визначення фактів недотримання встановлених параметрів функціонування об'єкту аудиту (перевитрати кормів, насіння та ін.);
- дослідження і встановлення взаємозв'язків виявлених відхилень з іншими об'єктами аудиту;
- рекомендує - передбачає розробку пропозицій з виправлень та недопущення відхилень.

Сама контрольна діяльність здійснюється за такими напрямками:

- визначення реального стану чи дії об'єкта контролю;
- зіставлення фактичних даних з базою для порівняння (планові показники, показники попередніх періодів, середньогалузеві та ін.)
- встановлення фактів і причин відхилень, оцінка їх впливу на стан функціонування підприємства.

Ефективність внутрішнього аудиту визначається ступенем відповідності встановленій цілі і тим, наскільки суттєвою буде виявлена помилка та який її вплив на загальні результати діяльності.

Під час здійснення контрольних заходів використовують прийоми документального та фактичного контролю: нормативно-правове регулювання, дослідження документів, вибірккові та суцільні спостереження, контрольні заміри робіт. Це: перевірка біологічних активів, спостереження за ходом інвентаризації, відображенням інформації по руху біологічних активів перевірка записів і документів, опитування співробітників, арифметичні розрахунки, аналіз збереження і використання біологічних активів,

хронологічний аналіз господарських операцій.

На етапі планування внутрішнього аудиту перевіряючий розроблює програму проведення перевірки операцій по обліку біологічних активів: характер, строки, обсяги запланованих прийомів і способів аудиту. Також він повинен скоординувати свою діяльність та майбутні дії.

Робоча програма проведення аудиту повинна розроблюватися за окремими стадіями та етапами перевірки, які між собою взаємопов'язані і доповнюють один одного, в них слід вказати:

- цілі та основні завдання на кожному з них;
- прийоми та методи, якими будуть користуватися під час перевірки;
- відповідальних осіб (виконавців);
- терміни перевірки у розрізі кожного етапу.

Складена програма перевірки дозволить цілеспрямовано і послідовно дослідити всі визначені напрямки обліку поточних біологічних активів. Також за її допомогою можна відслідковувати роботу самого аудитора. У ході аудиту перевіряючий може складати необхідні робочі документи з урахуванням завдань (розрахунки, перелік питань) та вносити в них корективи з урахуванням зібраної інформації.

Зразок розробленої програми аудиту поточних біологічних активів для ФГ «Колос» наведено в Додатку К.

Аналіз інформації, узагальненої на рахунках обліку та у фінансовій звітності не дає повної уяви про якісні та кількісні характеристики біологічних активів та їх зміни. В рамках проведення аудиту також відбувається аналіз основних показників ефективності використання біологічних активів з метою побудови системи якісного аналітичного забезпечення управління ними. Основними напрямками підвищення ефективності управління є зростання обсягів виробництва продукції та оптимізація витрат. З метою забезпечення аналітичною інформацією можуть бути використані такі методи: факторний аналіз; аналіз точки беззбитковості; АВС-аналіз. Основним інструментом для оцінки діяльності є факторний

аналіз. Вважаємо, що у ФГ «Колос» доцільно здійснювати факторний аналіз для визначення характеру та впливу факторів на зміну результативного показника. Кожний результативний показник залежить від численних і різноманітних факторів. Більш детально зупинимося на можливості його проведення в галузі тваринництва. На собівартість продукції тваринництва впливає багато факторів (продуктивність тварин, обсяг продукції, величина витрат на їх утримання та ін.), їх можна поділити на результативний і витратний складники. Результативний - обсяг виробництва продукції тваринництва залежить від кількості поголів'я та їх продуктивності витратний - собівартість продукції залежить від рівня виробничих витрат та продуктивності (Додаток Л).

Аналіз ефективності використання поточних біологічних активів здійснюється з використанням комплексної системи показників, що дозволить оцінити витрати на одну голову виду тварин, їх продуктивність. Розрахунок цих показників в цілому по тваринництву та за виробництвом окремих видів продукції дозволить отримати інформацію про окупність поточних біологічних активів тваринництва, економічні результати діяльності в галузі.

Також доцільно розраховувати і аналізувати показники виходу у розрізі окремих видів продукції з розрахунку на 1 грн. вартості поточних біологічних активів окремого виду, витрати на вирощування і виробництво розділити на постійні та змінні з метою об'єктивності оцінки рівня собівартості продукції та прогнозування можливих змін. Ці показники будуть характеризувати віддачу поточних біологічних активів окремого виду.

Основним фактором збільшення собівартості продукції тваринництва є зростання витрат на утримання 1 голови (подорожчання кормів, збільшення витрат на обслуговування тварин, збільшення оплати праці працівників). Для виявлення таких статей витрат можна проводити ABC-аналіз, класифікуючи їх значущість. Особливу увагу необхідно звернути на найбільші статті витрат у собівартості продукції поточних біологічних активів з метою їх контролю

для недопущення небажаних відхилень, виявлення прихованих ресурсів. Крім того, необхідно систематично стежити за дотриманням вимог технології та організації виробництва.

На заключному етапі відбувається складання звіту про проведену перевірку та висловлення думки про достовірність обліку.

Отже, розглянуті нами пропозиції стосовно вдосконалення внутрішнього контролю на ФГ «Колос» через впровадження внутрішнього аудиту поточних біологічних активів дозволять оперативно оцінити систему їх обліку, визначити можливі недоліки та порушення у відображенні господарських операцій щодо їх наявності та руху, факти нестач, сформулювати рекомендації та пропозиції щодо покращення системи обліку на підприємстві.

ВИСНОВКИ

Діяльність сільськогосподарських підприємств перебуває під впливом різноманітних природних факторів, які необхідно враховувати і під час організації обліково-контрольного процесу з метою створення належної інформаційної системи. Більшість їх операцій пов'язана з біологічними активами. В процесі організації обліку біологічних активів підприємства стикаються з проблемою ідентифікації таких об'єктів. Об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група. Необхідність класифікації біологічних активів обумовлена різноманітністю і використанням в основних галузях сільськогосподарського виробництва: рослинництво та тваринництво, залежно від строку використання виділяють довгострокові та поточні біологічні активи. Сільськогосподарські підприємства повинні значну увагу приділити формуванню облікової політики в частині розкриття інформації про оцінку біологічних активів (визначення справедливої вартості), методику обчислення вартості біологічних активів.

Специфіка діяльності сільськогосподарських підприємств впливає не тільки на побудову бухгалтерського обліку, а також і на методику проведення контролю. Біологічні активи мають певні особливості, які потрібно враховувати під час здійснення їх аудиту. Проведення процесу аудиту є доволі складним і потребує науково обґрунтованого підходу до організації та методики його проведення. На законодавчому рівні на сьогодні не визначено методичні рекомендації щодо контролю біологічних активів на підприємствах сільськогосподарської галузі. В результаті цього контролюючі органи зобов'язані застосовувати загальні нормативні акти при організації та методиці ведення контролю.

Об'єктом дослідження є ФГ «Колос» створене з метою отримання прибутку шляхом виробництва сільськогосподарської продукції, її переробки, реалізації та здійснення інших видів діяльності.

ФГ займається вирощуванням, доведенням до посівних кондицій та реалізація насіння сільськогосподарських культур (соняшнику, ріпаку, зернових культур); вирощуванням свиней, виробництво, переробка та реалізація насіння багаторічних і однорічних трав; переробка зберігання і реалізація сільськогосподарської продукції, як власного виробництва, так і набутої.

ФГ «Колос» здійснює оперативний та бухгалтерський облік, податковий облік, статистичну звітність. Облікова політика розроблена на на вимогу чинного законодавства та затверджена Наказом про облікову політику. Даний документ не структуровано, інформація викладена в довільній формі, в ньому не має необхідних додатків. Форма ведення обліку – журнально-ордерна за допомогою програми «1С: Бухгалтерія». Господарство складає основні форми фінансової звітності, на основі яких розраховано основні показники фінансового стану та встановлено, що воно має задовільний фінансовий стан

Підприємство здійснює організацію та ведення бухгалтерського обліку поточних біологічних активів згідно вимог чинного законодавства, інформацію про такі активи відображає в балансі за умови, що ним дотримано загальні встановлені вимоги. В господарстві складають типові форми первинних і аналітичних документів, що дозволяє достовірно та своєчасно відображати в обліку інформацію про наявні поточні біологічних активів. Аналітичний облік здійснюється за видами поточних біологічних активів рослинництва і тваринництва. Синтетичний облік поточних біологічних активів в ФГ «Колос» здійснюється на рахунках 21, 23, 27 з відкриттям відповідних субрахунків, всі господарські операції відображаються належним чином, інформація про поточні біологічні активи відображається у відповідних регістрах синтетичного обліку та формах фінансової звітності. Для підтвердження даних відображених в обліку перед складанням фінансової звітності проводиться інвентаризація.

З метою вдосконалення організації обліку поточних біологічних

активів на ФГ «Колос» було розглянуто можливість доповнення діючого Наказу про облікову політику пропозиціями стосовно оцінки та обліку поточних біологічних активів. Це дозволить покращити методичну та організаційно-технічну складові облікової політики, сприятиме підвищенню достовірності облікової інформації. Для вибору на дату балансу методу оцінки біологічних активів було розроблено відповідний алгоритм. Також було розглянуто можливість удосконалення процесу переоцінки поточних біологічних активів рослинництва через включення його результатів до складу додаткового капіталу. Розглянуто можливість складання певних підтверджувальних документів: Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу, Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів, Довідку (акт) про справедливі (ринкові) ціни на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію з урахуванням випадків застосування справедливої вартості. Їх використання дозволить впорядкувати документальне підтвердження операцій із визначення справедливої вартості біологічних активів, сприятиме їх правильному, своєчасному і повному відображенню в обліку.

Вдосконалення потребує і системи контролю на ФГ «Колос» з цією метою було запропоновано здійснювати внутрішній аудит поточних біологічних активів. Було розроблено програму проведення аудиту поточних біологічних активів. Він дозволяє виявити недоліки та порушення у відображенні в обліку господарських операцій, факти нестач та розкрадання цінностей, сформулювати рекомендації та пропозиції щодо покращення системи обліку на підприємстві.

Таким чином, впровадження наведених рекомендацій сприятиме підвищенню ефективності організації обліку та аудиту поточних біологічних активів, позитивним чином вплине на роботу підприємства в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрушко Р. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва / Р. Андрушко // *Облік і фінанси*. – 2013. – № 10. – С. 21-28.
2. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
3. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.
4. Баранова А.О. Аудит: навчальний посібник / А. О. Баранова, Т. А. Наумова., А.І. Кашперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
5. Білокура Ю., Гуцаленко Л. Проблеми та шляхи удосконалення обліку поточних біологічних активів рослинництва / Ю. Білокура, Л. Гуцаленко // *Сучасні агротехнології: тенденції та інновації* : мат. Всеукр. наук.-практ. конф. (17–18 листопада 2015 р.) : у 3-х т. – Вінниця : РВВ ВНАУ, 2015. – Т. 2. – С. 4–7.
6. Бондур Т.О. Оцінка біологічних активів та продукції рослинництва / Т.О. Бондур // *Облік і фінанси АПК*. – 2009. – № 4.- С. 24-29.
7. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
8. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / за ред. М. Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. – Х. : Фактор, 2013. – 480 с.
9. Вороновська В.О. Еколого-економічний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.О. Вороновська // *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи*: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2006. – с. 39-40.
10. Глушко О.В. Методичні основи оцінки довгострокових біологічних

активів: теорія та практика оцінки / О.В. Глушко // *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. – К.: ВЦ НУБіП України, 2013. – Вип. 181, ч. 3. – 268 с.

11. Головачко В.М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних активів. / Головачко В.М. // *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2015. Вип. 1(3). С. 201–206.
12. Голотюк Л. С. Організація внутрішньогосподарського обліку поточних біологічних активів тваринництва / Л. С. Голотюк // *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. – 2016. – № 11. – С. 113-122. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2016_11_13.
13. Гончаренко Н.В. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: перспективи та проблеми практичного впровадження / Н.В. Гончаренко // *Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть* : тези доп. VI Міжнародної наук.-прак. конф. студентів, аспірантів і молодих учених ; відп. ред. З.В. Гуцайлюк. – Тернопіль, 2008 – С. 111–113.
14. Гончаренко Н.В. Організація первинного обліку біологічних активів у тваринництві / Н.В. Гончаренко // *Облік і фінанси АПК*. – 2017. – № 11–12. – С. 22–30.
15. Гончаренко Н.В. Проблеми та перспективи застосування справедливої вартості біологічних активів в сільському господарстві / Н.В. Гончаренко // *Облік і фінанси АПК*. – 2015. – № 1. – С. 86–91.
16. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с
17. Заточна Д.С., Кравченко О.В. Проблеми визнання та оцінки поточних біологічних активів / Д.С. Заточна., О.В. Кравченко // *Развитие национальных финансово-экономических систем в условиях глобальных вызовов: сборник материалов II Междунар. науч.- практ. интернет-конф. (5 октября 2018; г. Киев) / Отв. за вып.С Остапчук. К.: ООО «ВИПО»,*

2018. С. 87-90

18. Заточна Д.В., Кравченко О.В. Особливості обліку поточних біологічних активів / О.В. Кравченко, Д.В. Заточна // *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. – 2018. – №6 (17). – URL: <http://esterneurope-ebm.in.ua/17-2018-ukr>
19. Жук В.М. Розвиток методології оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності / В.М.Жук // *Інноваційна економіка*.-2010.- №3.-С.100-150.
20. Клименко О. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва / О. Клименко // *Облік і фінанси АПК*. – 2012. –№ 8. – С. 20-29.
21. Клименко О.П. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва / О.П. Клименко // *Вісник ЖДТУ*. – 2013. – № 1. – С. 94–97.
22. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. –с. 373.
23. Кучеренко, Т. Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Т. Є. Кучеренко // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2007. – № 7. – С.46 - 49.
24. Лишиленко О.В. Л 67 Бухгалтерський облік: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. – Київ: Вид-во “Центр учбової літератури”, 2015. – 670 с.
25. Майданевич П. М. Особливості облікової політики продукції сільськогосподарського виробництва у відповідності до П(с)БО 30 "Біологічні активи" / П. М. Майданевич // *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. – 2012. – Вип. 11. – С. 193-195. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsna_ekon_2012_11_45
26. Марченко Л. Ю. Оцінювання та облік поточних біологічних активів рослинництва / Л. Ю. Марченко, В.В. Придатченко // *Економіка і регіон*. – 2015. – № 2. – С. 54-57.
27. Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств

- щодо біологічних активів / В. Мервенецька // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2015. – № 8-9. – С. 52-57. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2015_8-9_9
28. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів URL: <http://zakon.rada.gov.ua> .
29. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. URL: <http://www.Minfin.gov.ua/document/92418/I-1.pdf> (дата звернення: 15.11.2018).
30. Миронова Ю. Ю. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва / Ю. Ю. Миронова, Ю. О. Смилова // *Економіка і регіон*. – 2015. – № 1. – С. 109-113. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_19
31. Нехай, В. А Організація обліково-аналітичної системи на сільськогосподарських підприємствах URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_3/3_Kireyt.pdf. – 03.10.2012. – НБУ ім. В. І. Вернадського.
32. Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації / Н.В. Овчарова // *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія : Економіка. – 2016. – Вип. 1(2). – С. 411 – 417.
33. Остапчук, О. В. Проблеми застосування аналітичного обліку біологічних активів / О. В. Остапчук // *Облік і фінанси АПК*. – 2007. – № 11–12. – С. 52-55.
34. Островецька, Р. Е. Організація обліку : навч. посіб. / Р. Е. Островецька – 2-ге вид. перероб. та доп. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 568 с.
35. Пасенко, В. В. Проблемні питання обліку фінансових результатів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та їх врегулювання / В. В. Пасенко // *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи*: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2006. – С. 82-84.
36. Перевозник, Н.В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія / Н. В. Перевозник // *Формування ринкових відносин в Україні*. –

2007. – № 6 (73). – С. 115-118.
37. Петришин Л. Оптимізація обліку поточних біологічних активів у навчально-наукових дослідних господарствах / Л. Петришин, Р. Андрушко, В. Хомка, О. Лиса // *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК.* – 2016. – № 23(1). – С. 129-137. – URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2016_23\(1\)_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2016_23(1)_29)
38. Пиріжок С.Є. Біологічні активи: визначення поняття.// *Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева*: збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Ч. 1. Житомир: ЖДТУ, 2009. С. 51–56.
39. Плахтій І. Поточні біологічні активи тваринництва: особливості відображення в обліку / І. Плахтій// *ННІ «Аграрна економіка».* – 2013. – №13. – С. 6-12.
40. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI /: за даними Верховної Ради України № 2755-17. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
41. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125 – XII. - Верховна Рада України. - URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
42. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV.: Верховна Рада України. - URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
43. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Інструкція, затверджена наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.99 р. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
44. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства

- статистики України від 29.12.95 № 352, із змінами та доповненнями. – URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.3762.0>. – 03.10.2012.
45. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 08.10.99 № 237, зі змінами та доповненнями. – URL: <http://proaudit.com.ua/buh/standart/psbo-10.html>.
46. П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246 URL : [://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99).
47. П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318. - URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
48. Сук П.Л. Прийоми аудиту біологічних активів рослинництва / П.Л. Сук // *Облік і фінанси АПК*. – 2011. – № 1. – С.85-87
49. Сук Л.К. Облік поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції / Л.К. Сук, П.Л. Сук // *Облік і фінанси*. – 2014. – № 2. – С. 71–78.
50. Чацкіс, Ю. Д., Гейер, Е. С., Наумчук, О. А., Власова, І. О. Організація бухгалтерського обліку. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
51. Янчева Л.М. Т-50 Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Л. М. Янчева, Н. С. Акімова., О. В. Топоркова, Т. А. Наумова, Л. О. Кирильєва, Герасимова Н.С., М.О. Ільченко. – Х.: ХДУХТ, 2015.

Додаток А

SUMMARY

Popovchenko D.V. Organization and methods of accounting and audit of current biological assets. – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2018.

The master's thesis focuses on the essence of the current biological assets, organization of their recognition, evaluation, accounting and methodology for conducting an audit at an agricultural enterprise are investigated in this paper. The main aim of this research is to study theoretical foundations and develop practical recommendations for improving the organization of accounting and audit of current biological assets.

Keywords: accounting, audit, current biological assets, livestock, plant growing, accounting policy, internal audit.

АНОТАЦІЯ

Поповченко Д.В. Організація і методика обліку та аудиту поточних біологічних активів. – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2018 р.

У роботі досліджено сутність поточних біологічних активів, організація їх визнання, оцінки, відображення в обліку та методика проведення аудиту на сільськогосподарському підприємстві. Основною метою цього дослідження є дослідження теоретичних основ і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку і аудиту поточних біологічних активів.

Ключові слова: облік, аудит, оцінка, поточні біологічні активи, тваринництво, рослинництво, облікова політика, внутрішній аудит.

