

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра аудиту
та державного контролю

Економічний
факультет

ВАСЯН Олександра Юріївна

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ
ТВАРИННИЦТВА**

Дипломна робота на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня
«Магістр»
Напрямок підготовки 0305 «Облік і аудит»
Спеціальність 8.03050901 «Облік і аудит»

Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту
та державного контролю
Михальчишина Лариса Гаврилівна

ВІННИЦЯ – 2016

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний

Кафедра аудиту
та державного контролю

Затверджую
зав. кафедри _____ Гуцаленко Л.В.
«___» _____ 2016 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студентці Васян Олександрі Юрїївні
на тему

«Облік і контроль поточних біологічних активів тваринництва»

затверджена Наказом від «23» січня 2015 р., № 12 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		До 30.10.2015 р.
РОЗДІЛ 1	ПОТОЧНІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ ТВАРИННИЦТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ: ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ	До 30.10.2015 р.
РОЗДІЛ 2	ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ	До 27.11.2015 р.
РОЗДІЛ 3	ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ПОТОЧНИМИ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ТВАРИННИЦТВА	До 25.12.2015 р.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		До 29.01.2016 р.
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		До 29.01.2016 р.
ДОДАТКИ		До 29.01.2016 р.

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту «11» лютого 2016 р.

Завдання видав керівник

«06» листопада 2015 р. Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних і практичних проблем бухгалтерського обліку і контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва. Об'єкт дослідження – господарські операції з поточними біологічними активами тваринництва, які відображаються у бухгалтерському обліку та підлягають контролю.

Метою дослідження є поглиблення теоретико-методологічних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Завданнями роботи є: розглянути теоретичні аспекти обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва; визначити організаційно-методичні аспекти обліково-контрольного процесу таких активів та визначити шляхи їх удосконалення.

В результаті з'ясовано трактування поняття «біологічні активи». Запропоновано класифікацію поточних біологічних активів тваринництва за напрямком подальшого використання і за технологічною готовністю до використання на основі якої обґрунтовано склад об'єктів бухгалтерського обліку. Удосконалено порядок оцінки поточних біологічних активів тваринництва у розмірі фактичної їх собівартості, але не вище справедливої вартості. Обґрунтовано списання загибелі тварин залежно від її причин: з вини матеріально-відповідальної особи, внаслідок стихійного лиха та інших надзвичайних подій, пов'язаних з технологічною специфікою утримання поголів'я. Розроблено організаційно-методичні положення внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Ключові слова: тваринництво, поточні біологічні активи, класифікація, бухгалтерський облік, загибель тварин, контроль, оцінка біологічних активів.

Магістерська робота містить 139 сторінок, 13 таблиць, 19 рисунків, список використаних джерел включає 108 найменувань, 15 додатків.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ПОТОЧНІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ ТВАРИННИЦТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ: ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ	9
1.1. Економічна сутність біологічних активів тваринництва як об'єкта бухгалтерського обліку і контролю	9
1.2. Класифікація біологічних активів тваринництва	19
1.3. Методологія та нормативна база щодо обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва	29
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ	38
2.1. Формування вартості поточних біологічних активів тваринництва як об'єкта бухгалтерського обліку	38
2.2. Бухгалтерський облік поточних біологічних активів тваринництва	48
2.3. Внутрішній контроль поточних біологічних активів тваринництва	66
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ПОТОЧНИМИ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ТВАРИННИЦТВА	85
3.1. Удосконалення документального забезпечення оцінки біологічних активів	985
3.2. Облік поточних біологічних активів тваринництва: управлінський аспект	93
3.3. Облік та контроль поточних біологічних активів в умовах інформаційної системи	111
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	124
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	127
ДОДАТКИ	140

ВСТУП

Особливої актуальності та складності на даний момент набуває порядок та проблеми ведення обліку сільськогосподарської діяльності, обумовлені необхідністю адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності до особливостей вітчизняної практики бухгалтерського обліку та звітності.

Збільшення виробництва сільськогосподарської продукції для України має стратегічне значення, а саме обумовлює підйом національної економіки. У соціально-економічному розвитку країни сільське господарство посідає особливо важливе місце, тому що забезпечує населення продуктами харчування. Облік на сільськогосподарських підприємствах має особливості, які, обумовлює, пов'язані з технологією вирощування сільськогосподарських культур та отримання продукції тваринництва.

Тваринництво має низку особливостей, які впливають на ведення обліку і контролю, а саме зоологічні особливості біологічних видів тварин:

- безперервний виробничий процес, який триває допоки є тварини;
- одержаний приріст живої маси (продукція) може бути використана тільки після забою тварини;
- тісний взаємозв'язок між галузями рослинництва і тваринництва;
- здатність самовідтворюватись – корова дає приплід, який потім поповнює основне стадо.

З огляду на значну роль біологічних активів тваринництва у забезпеченні населення цінними продуктами харчування та виробничого процесу аграрних підприємств, здійснення їх бухгалтерського обліку та контролю відповідно до потреб управління є важливим напрямком удосконалення облікової системи.

Розробка наукової проблематики, пов'язаної з адаптацією і стандартизацією положень бухгалтерського обліку біологічних активів, в останні роки посилилася. Суттєвий внесок в її вирішення належить вітчизняним

науковцям: Ф.Ф. Бутинцю, С.Ф. Голову, В.М. Жуку, Г.Г. Кірейцеву, М.Ф. Огійчуку, Н.Л. Правдюк, Л.К. Суку, В.О. Шевчуку та іншим дослідникам.

В той же час окремі питання обліку поточних біологічних активів тваринництва потребують подальшого вивчення з метою їх практичного застосування в сільськогосподарських формуваннях.

Метою дослідження є поглиблення теоретико-методологічних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва. Для досягнення мети необхідно було вирішити такі задачі:

- з'ясувати економічну сутність біологічних активів для конкретизації об'єкта дослідження та удосконалення організації й методики їх бухгалтерського обліку та контролю;

- удосконалити класифікацію поточних біологічних активів тваринництва для визначення складу об'єктів бухгалтерського обліку і контролю;

- оцінити систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку біологічних активів та накреслити напрями її розвитку;

- виявити підходи до організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва та запропонувати шляхи його удосконалення;

- удосконалити порядок оцінки поточних біологічних активів тваринництва з метою підвищення вірогідності та аналітичності облікової інформації з метою управління ними;

- сформулювати методичний підхід до бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва для поліпшення якості системи обліково-інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;

- опрацювати організаційно-методичні положення контролю поточних біологічних активів тваринництва з метою захисту майна сільськогосподарського підприємства та підвищення результативності його діяльності.

Об'єкт дослідження – господарські операції з поточними біологічними

активами тваринництва, які відображаються у бухгалтерському обліку та підлягають контролю.

Предмет дослідження – сукупність теоретико-методичних і практичних питань бухгалтерського обліку і контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва.

Методологічною основою дослідження є використання загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. У ході дослідження використано методи: індукції та дедукції – для накопичення й узагальнення інформації з бухгалтерського обліку та контролю операцій з біологічними активами тваринництва; статистичного спостереження та економічного аналізу – для оцінки фактичного стану об'єкта дослідження; порівняння, групування, опитування – для зіставлення результатів діяльності підприємств до та після впровадження пропозицій за результатами дослідження. Застосування історичного та логічного методів забезпечило вивчення розвитку бухгалтерського обліку та контролю біологічних активів. Бібліографічний аналіз дав змогу виявити найактуальніші питання бухгалтерського обліку та контролю біологічних активів тваринництва у дослідженнях вітчизняних та іноземних авторів. Порівняльно-правовий метод використано для встановлення рівня розвиненості вітчизняного та міжнародного законодавства у сфері регулювання бухгалтерського обліку біологічних активів.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем розвитку бухгалтерського обліку і контролю, економічної теорії, філософії; матеріали науково-практичних конференцій і семінарів); офіційні документи (нормативно-правові акти України та країн світу з питань організації та ведення бухгалтерського обліку та контролю, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади); статистичні матеріали (звіти та офіційні дані органів державної, регіональної, відомчої статистики, дані бухгалтерського обліку та фінансова звітність

сільськогосподарських підприємств Вінницької області, зокрема, ТОВ «Селищанське», ТОВ «Агро-Астра», ТОВ СОП «Михайлівське»; довідкові та інформаційні видання професійних бухгалтерських організацій, електронні джерела.

Основні положення магістерської роботи оприлюднено на таких всеукраїнських науково-практичних конференціях: “Проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством” (м. Вінниця, 16 квітня 2015 р.), “Сучасні агротехнології: тенденції та інновації” (м. Вінниця, 17-18 листопада 2015 р.).

За результатами дослідження опубліковано 2 наукові праці загальним обсягом 0,2 друк. арк., з них 2 тези доповідей обсягом 0,2 друк. арк. Особисто автору належить 0,1 друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ПОТОЧНІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ ТВАРИННИЦТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ: ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ

1.1. Економічна сутність біологічних активів

Поточні біологічні активи включають тварини на вирощуванні і відгодівлі, рибу (рибо ведення), птицю, сім'ї бджіл. Вінницька область має розвинутими такі галузі тваринництва, як скотарство, свинарство і птахівництво (додаток А). Поголів'я великої рогатої худоби (далі - ВРХ) у сільськогосподарських підприємствах Вінницької області за період 2010-2014 рр. скоротилося на 18,5 тис. гол. або на 9,5 %, що свідчить про негативні тенденції у розвитку тваринництва в регіоні (рис 1.1).

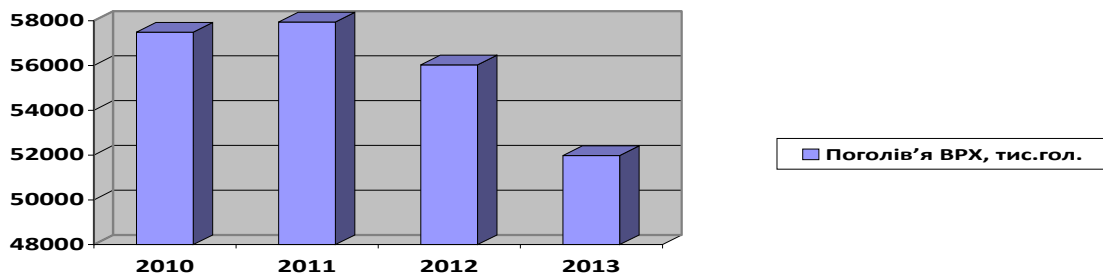


Рис. 1.1. Динаміка поголів'я ВРХ у сільськогосподарських підприємствах Вінницької області за період 2010-2014 рр.

Джерело: Побудовано автором за даними Управління статистики Вінницької області [80]

Найбільші розміри поголів'я ВРХ належать сільськогосподарським підприємствам Тростянецького та Погребищенського районів (4144 гол. і 3483,6 гол. відповідно). Найменш розвинуте скотарство в Жмеринському, Тиврівському та Чернівецькому районах (в середньому за 2010-2014 рр. 64, 108

та 115 голів відповідно). Причиною цього є зона розміщення підприємств і не в належному ступені відповідні умови для утримання ВРХ.

Біологічні активи складають значну частину майна сільськогосподарських підприємств. Для з'ясування передумови виникнення та сутності поняття біологічних активів розглянемо трактування поняття активів підприємства в нормативно-правовій та економічній літературі (додаток Б).

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [62] міститься наступне визначення: активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Активи, виражають сукупність майнових прав, що належать фізичній або юридичній особі. Загородній А.Г. у «Фінансово-економічному словнику» [23] трактує активи підприємства як економічні ресурси підприємства у формі сукупних майнових цінностей, що використовуються в господарській діяльності і належать підприємству на правах власності чи у формі претензії (вимог) за зобов'язаннями інших осіб. Подібне визначення дається і Мочерним С.В.: «активи – сукупність майна, інтелектуальної власності, грошових ресурсів, що належать підприємству, фірмі, компанії (будівлі, споруди, машини та устаткування, матеріальні запаси, банківські вклади, вкладення в цінні папери, патенти, авторські права та ін.), в які вкладено засоби власників та інших осіб» [59]. Вказані визначення активу можна інтерпретувати як юридичний підхід до визначення активу, оскільки в них наголошується на ключовій ролі права власності на матеріальні цінності.

Економічний підхід робить Бондар М.І. [4], який наголошує, що «актив» - ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого очікується надходження майбутніх економічних вигід до підприємства.

Більш правильним, на наш погляд, є твердження Мэтьюса М.Р. та Перери М.Х. про те, що «актив – це джерело майбутніх доходів і будь-який

економічний ресурс, здатний приносити дохід» [60, с. 10]. Подібної думки дотримується Китайчук Т.Г. [32] при визначенні біологічних активів. Проте, визначення не має абсолютного характеру, оскільки не відноситься до всіх активів, які формують сукупність майнових елементів підприємства. Воно характеризує лише ті активи, які прямо або побічно беруть участь в здійсненні його діяльності. Розглянуті визначення сформульовані з погляду фактора виробництва.

Основне призначення активу – генерувати економічні вигоди, є загальним для всіх активів, що розглядаються як чинник виробництва.

Трактування активів часом ототожнюється з поняттям «дохід», хоча активи приносять економічні вигоди протягом всього строку їх корисного використання. Актив як елемент майна підприємства створюється в процесі або первинного формування, або приросту його власного капіталу. Тому вважаємо, що актив слід розглядати як первинне, а результати від його використання (економічні вигоди або майбутні доходи) – як вторинне. Будь-який актив як уречевлена праця, якщо він має функціональне призначення та може бути використаний в процесі господарської діяльності, є носієм потенційних доходів, але не самими доходами

У активів і потенційних доходів різні фактори визнання. Активи вимірюються за первинною (історичною) вартістю, а доходи – за справедливою ринковою вартістю.

З урахуванням значення активу як фактора виробництва його визначення можна сформулювати так: актив (ресурс) певної форми, що виник в результаті минулих господарських фактів і/або біологічних процесів, генерує економічні вигоди, який може бути використаний в господарській діяльності, відчужений або переданий іншим особам з метою отримання вказаних вигод.

Щоб ідентифікувати біологічний актив як частину активів підприємства, доцільно на основі обґрунтованого вище визначення активів окреслити їх відмінні особливості. Це дозволить в подальшому конкретизувати визначення

біологічних активів до об'єкта даного дослідження та дозволить вирішити проблемні питання бухгалтерського обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Для засад формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття її у фінансовій звітності. Введено в дію Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) 30 «Біологічні активи», в якому вперше почали застосовувати поняття «біологічний актив» [79]. Воно стало новим для бухгалтерів науковців і практиків, що викликало багато дискусій і досліджень.

Як зазначає Гаврилюк Л.В. [9], біологічні активи як засоби виробництва сільськогосподарської продукції відіграють важливу соціально-економічну роль у забезпеченні розвитку економіки в цілому та аграрного сектора зокрема. Тому розробка та впровадження стандарту, який регулює облік активів лише сільського господарства, є актуальними й обґрунтованими.

Запроваджені П(С)БО 30 «Біологічні активи» нові методологічні засади бухгалтерського обліку викликали численні труднощі облікової роботи та не набули поширення у сільськогосподарських підприємствах країни. Однією з причин цього є відносна новизна даного об'єкту дослідження в умовах ринкової економіки, а також відсутність достатніх практичних роз'яснень.

Побудова ефективної системи управління сільськогосподарським підприємством в умовах ринкової економіки вимагає раціонального ведення бухгалтерського обліку біологічних активів на таких підприємствах, а тому необхідним є визначення їх місця у господарській діяльності.

Питанню визначення сутності поняття «біологічні активи» та розгляд їх класифікаційних ознак присвячені праці вітчизняних вчених: Голова С.Ф., Дем'яненко М.Я., Жука В.М., Канцурова О.О., Кірейцева Г.Г., Лінника В.Г., Огійчука М.Ф., Сука П.Л., Сука Л.К. та інших.

У наукових працях було розглянуто поняття «біологічні активи», що

базувалося на П(С)БО 30 «Біологічні активи». Однак, на сьогодні, з огляду на міжнародну практику, економічна сутність поняття «біологічні активи» чітко не обґрунтована, тому необхідним є глибоке дослідження економічної сутності поняття «біологічні активи», удосконалення класифікації біологічних активів тваринництва як об'єкта бухгалтерського обліку.

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [79], 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.

Тлумачення біологічних активів у національній обліковій практиці відрізняється від міжнародної практики. Костюкова О.В. зазначає, що «у визначенні розкривається лише одна складова терміна, а саме «біологічний», хоча, враховуючи особливість бухгалтерської термінології, акцент слід робити на активі, оскільки не кожна жива тварина та рослина є активом і відповідно об'єктом бухгалтерського обліку» [36].

За словами Перевозник Н.В., «однією з актуальних проблем, яка майже не розроблена в теорії та на практиці, є теоретичне обґрунтування економічної сутності біологічних активів, які не стали предметом комплексного дослідження вчених. Більшість науковців основну увагу приділяють питанням оцінки біологічних активів й аналізу нових підходів до визначення фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». Недостатнє наукове вивчення призводить до того, що нині немає чіткого розмежування економічних термінів «ресурси» та «активи», а також «біологічні ресурси» та «біологічні активи», що спричиняє їх неоднозначне трактування й викликає дискусії щодо їх економічної та обліково-аналітичної сутності» [74, с. 72]. Погоджуючись з Перевозник Н.В., зауважимо, що інтерпретація поняття «біологічних активів» як об'єкту бухгалтерського обліку на сьогодні потребує не тільки глибокого дослідження їх економічної сутності, але й врахування її при розробці відповідних методик бухгалтерського обліку таких активів.

Ідентифікованість як загальна характеристика всіх активів, а також контрольованість з боку підприємства і наявність можливості вартісного вимірювання активів притаманне і для біологічних активів, які можна також розглядати як результат фактів господарського життя, що відбулися раніше, а також мають здатність до біологічних перетворень.

Живі організми створюються лише в результаті здійснення господарських фактів, якими є біологічні процеси. Вони є основною характеристикою біологічних активів. Біологічний процес слід розглядати як кількісні і якісні зміни (трансформації) біологічних активів. Оскільки біологічні активи можна розглядати як ресурси, які генерують майбутні економічні вигоди, необхідно вибрати підходи до їх визначення.

Метьюс М.Р. та Перера М.Х. вважають, що можливі два підходи до формулювання визначення поняття біологічного активу: системний (філософський) та несистемний (видовий) [60, с. 221]. Відповідно до першого підходу поняття «біологічний актив» трактується, виходячи з його належності до складу активів, тобто на підставі особливості активу як фактору виробництва. Особливістю біологічних активів, є те, що вони є живими організмами (тварини і рослини), які матеріалізуються в певній формі. В цьому визначенні поняття активу як результату минулої події виключено.

Переходячи від визначення активу, як фактору виробництва, до подальшого визначення біологічних активів, необхідно перерахувати характерні для них риси. У цьому сенсі як основу визначення біологічних активів слід розглядати не ресурс – загальний для всіх активів як факторів виробництва, а живий організм (тварина або рослина). Тому господарський факт – дія як причина походження наслідку небіологічних активів у визначенні біологічних активів необхідно виключити.

На наш погляд, біологічний актив є: актив у формі тварини або рослини, створеної в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових

біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів або інших активів. Біологічний актив у сформульованому визначенні:

- означає економічний ресурс (як фактор виробництва);
- генерує економічні вигоди;
- може бути використаний в господарстві або переданий іншим підприємствам (наприклад, в оренду),
- відчужений (обмінений, проданий, інвестований в рахунок внесків в статутний капітал іншого підприємства, переданий безоплатно і так далі).

Ці характерні особливості закладені у визначенні активів як фактору виробництва і не підлягають повторенню у визначенні біологічного активу.

Другий підхід вимагає включення у визначення поняття «біологічний актив» всіх характерних особливостей активу взагалі і активу як фактора виробництва:

- про яку тварину або рослину йде мова;
- чи контролюється дана жива тварина або рослина підприємством;
- чи є тварина або рослина майновим елементом підприємства.

Щоб правильно вирішити дане питання у разі фінансової оренди, доцільно керуватися принципом «превалювання змісту над формою». Більш того, на наш погляд, цей принцип у разі передачі активу іншому підприємству, визначає:

- наявність контролю над ним з боку власника;
- яке відношення тварини або рослини до господарської діяльності (процесу виробництва) підприємства.

Якщо тварина або рослина не контролювана, це означає, що вона юридично не бере участь у виробничій діяльності підприємства, не сприяє отриманню сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів і не надає послуг, отже, не приносить економічної вигоди. Тому тварина (рослина) повинна брати участь у виробничій діяльності підприємства і виконувати функцію ресурсу – чи ідентифіковано його, а у разі потреби

відчужено: ідентифікація активів створює передумови для її оцінки, а найголовніше – для визнання як окремого майнового елементу.

Поняття «біологічний актив» застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності щодо сільськогосподарської діяльності [79]. Всі тварини, які не використовуються в сільськогосподарській діяльності, вважають запасами чи основними засобами.

Біологічні активи визнаються запасами у випадках, якщо:

- не використовуються в сільськогосподарській діяльності;
- утримуються для продажу;
- не визначений напрям їх використання підприємством.

Біологічні активи визнаються основними засобами, якщо:

- використовуються в несільськогосподарській діяльності;
- очікуваний строк їх використання – більше року (або операційного циклу, якщо він більше року) [100, с. 10].

«П(С)БО 30 відокремлює активи, які використовуються в аграрному виробництві, в окрему групу бухгалтерського обліку. Тобто біологічні активи – це об'єднувальна назва активів, які беруть участь у сільськогосподарському виробництві, забезпечують виробничий процес і є основою майбутнього економічного прибутку підприємства. Важливу роль як основний засіб виробництва сільськогосподарської продукції біологічні активи відіграють у забезпеченні розвитку національної економіки» [73, с. 116]. Біологічні активи можна розглядати як ресурси, – вважає С.Є. Пиріжок, – які генерують майбутні економічні вигоди, наприклад, при продажі продукції або додаткових активів» [77].

Погляди авторів щодо визначення поняття «біологічні активи» наведено у додатку В. Більшість авторів (76 % з досліджуваної сукупності) під біологічним активом розуміє тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію. Серед таких авторів Гринчишин Я. [16], Котляревська Н.С. [37], Коцупатрий М.М. [38],

Маренич Т.Г. [45], Машіка М.В. [46], Мельничук Б.В. [47], Нагавичко І.П. [61], Огійчук М.Ф. [65], Палюх М.С., Скрипан О.П. [69], Садовська Л.В., Савченко О.С. [83], Скосир Ю.М. [86], Славгородська А.А. [88], Сук Л.К., Сук П.Л. [96], Фабіянська В.Ю. [99], Юрківський О.Й. [106] та інші.

В межах проведених досліджень обліку фінансових результатів за ПСБО 30 Пасенко В.В [72, с. 82] вважає, що вислів у терміні біологічні активи «тварина або рослина» не відображає всієї сукупності біологічних активів, розуміючи під біологічним активом сукупність природних (біологічних) ресурсів, а Малюга Н.М. та Замула І.В. [44] під біологічним активом розуміють явище життя, живі істоти, тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації (росту чи відтворення).

У своїх дослідженнях Остапчук О.В. пропонує доповнити визначення біологічних активів, а саме «це живі істоти та організми в сільському господарстві, що здатні рости, розвиватися, містять «активне начало», яке за відповідних умов може створювати живий організм» [68]. Вважаючи такий підхід логічним, слід вказати на те, що здатність створювати інший живий організм є хоча і важливою, проте, не визначальною характеристикою біологічних активів.

Тодорович Л. [99, с. 34] і Пиріжок С.Є [77] виділяють два підходи до формулювання визначення поняття «біологічні активи»: перший підхід визначає біологічні активи як актив у вигляді тварини або рослини, створений у результаті минулих подій, від якого отримують економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів чи інших активів; за другим підходом біологічні активи визначаються як тварина або рослина, що виникла в результаті минулих подій, контролюється підприємством, та може бути використана в його діяльності, передана іншому підприємству з метою отримання економічних вигід. Підтримуючи позицію науковців, вважаємо більш доцільним системний підхід.

При визначенні біологічних активів слід враховувати особливості їх ідентифікації, з одного боку, на основі можливості забезпечення прав власності на цей актив, тобто через формування матеріально-ресурсного потенціалу діяльності сільськогосподарського підприємства, з іншого, на основі його здатності в майбутньому продукувати або приносити в інший спосіб економічні вигоди.

При формулюванні визначення поточних біологічних активів тваринництва слід враховувати той факт, що до складу біологічних активів мають входити не лише ссавці, а й інші живі організми, зокрема, птиця, риба, бджоли, шовкопряди тощо, оскільки птахівництво, рибництво, бджолярство, шовківництво є окремими підгалуззями сільського господарства. Тому саме визначення повинно бути універсальним та відповідати завданням бухгалтерського обліку у сільськогосподарських підприємствах, а відповідно до галузевої специфіки слід ідентифікувати номенклатурний склад поточних біологічних активів тваринництва.

У результаті проведеного дослідження на основі розуміння поняття активу як економічних ресурсів підприємства, що мають майнову цінність, належать підприємству та використовуються у його господарській діяльності з метою отримання економічних вигід у майбутньому, а також біологічних активів, встановлено, що поточні біологічні активи тваринництва – це тварини, що використовуються у сільськогосподарській діяльності протягом менше одного року та є ресурсами сільськогосподарського підприємства, здатні в процесі якісних і кількісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Такий підхід дозволить ідентифікувати поточні біологічні активи тваринництва як об'єкт бухгалтерського обліку і контролю з урахуванням галузевих особливостей.

1.2. Класифікація біологічних активів

Виходячи з сформульованого визначення біологічних активів, здійснимо класифікацію даного об'єкта бухгалтерського обліку і контролю та окреслимо місце поточних біологічних активів тваринництва у складі біологічних активів сільськогосподарського підприємства. При цьому будемо виходити з наступного:

1) класифікація як метод наукового пізнання передбачає розподіл предметів певного виду;

2) цей розподіл повинен здійснюватися за найістотнішими ознаками, які характерні предмету;

3) розгалуженість класифікації залежить від логічного обсягу поняття.

Порядок класифікації біологічних активів визначений П(С)БО 30 «Біологічні активи», в якому для цілей бухгалтерського обліку в контексті забезпечення достатнього рівня аналітичності інформації для цілей управління біологічними активами підприємства вони класифікуються:

1. За галузями (рослинництво, тваринництво);
2. За терміном використання (поточні, довгострокові, додаткові);
3. За методикою оцінки (за справедливою вартістю, за первісною вартістю).

Розподіл біологічних активів на довгострокові та поточні відбувається за правилом: усе, що приносить економічну вигоду протягом терміну, який перевищує 12 місяців, відноситься до довгострокових активів. І навпаки, активи, всю економічну вигоду від використання яких отримують протягом одного року, кваліфікуються як поточні.

Разом з тим, згідно з МСФЗ 41 [56], біологічні активи поділяються на споживані та плодоносні, а також зрілі і незрілі. При цьому до споживаних належать біологічні активи, які при досягненні певних параметрів цілком використовуються за призначенням, до плодоносних (або біологічних активів-носіїв) – біологічні активи тваринництва, здатні давати приплід, які

забезпечують збирання продукції на регулярній основі. Є ще категорія сільськогосподарських активів – похідних від біологічних, які в МСФЗ 41 кваліфікуються як сільськогосподарська продукція.

До поточних біологічних активів мають бути віднесені тварини на вирощуванні та відгодівлі, біологічні активи у стані біологічних перетворень тощо.

У тваринництві до складу поточних біологічних активів можна включити молодняк тварин і тварин на відгодівлі, які систематично дають сільськогосподарську продукцію у вигляді приросту живої маси, гною у період, що не перевищує 12 місяців [3].

Споживані біологічні активи – худоба м'ясна та призначена для продажу живою вагою, птиця м'ясна, риба у штучних водоймищах. Плодоносні біологічні активи – велика і дрібна рогата худоба молочна, птиця яєчного напрямку. Окремі біологічні активи та їх групи, крім сільськогосподарської продукції, можуть давати додаткові біологічні активи. В табл. 1.1 наведена класифікація біологічних активів та напрями їх практичного використання відповідно до існуючих підходів.

Критична оцінка даної класифікації на предмет її придатності для практичного застосування в діяльності сільськогосподарського підприємства дозволила визначити, що вона є досить загальною і не задовольняє в повній мірі вимоги, які ставлять управлінці та спеціалісти до облікової інформації в сучасних умовах розвитку економіки.

Вказана класифікація хоча і відповідає вимогам законодавства, однак, потребує уточнення для цілей раціональної побудови системи бухгалтерського обліку і контролю біологічних активів. Тому виникає потреба у розробці чіткої, всеохоплюючої класифікації біологічних активів, яка всебічно характеризуватиме наявні активи сільськогосподарського підприємства, яке здійснює виробництво в сфері тваринництва.

Таблиця 1.1

Узагальнення існуючих підходів до класифікації біологічних активів та напрямів їх практичного використання

Ознака	Види	Напрями практичного використання підходу при побудові систем бухгалтерського обліку і контролю біологічних активів
За галузями (С.Ф. Голов [11], Н.В. Перевозник [74])	Рослинництва	Застосовується для розмежування на рахунках бухгалтерського обліку виробничих витрат за підгалузями сільського господарства, а також виділення внутрішньогосподарського руху активів та готової продукції
	Тваринництва	
За терміном використання (С.Ф. Голов [11], Н.В. Перевозник [74], Л. Тодорович [98])	Короткострокові (поточні, оборотні)	Використовується для поділу в бухгалтерському обліку активів за показником ліквідності для цілей управління загальною ліквідністю сільськогосподарського підприємства
	Довгострокові (необоротні)	
За методикою оцінки (С.Ф. Голов [11], Н.В. Перевозник [74])	За фактичною собівартістю (первісною вартістю)	Застосовується для формування в бухгалтерському обліку інформації про вартість біологічних активів, визначену на основі застосування різних підходів для оцінки окремих їх груп
	За справедливою вартістю	
За формою використання (С.Ф. Голов [11], Н.В. Перевозник [74], Л. Тодорович [98])	Споживані біологічні активи	Використовується з метою виокремлення в обліку активів, які є факторами виробництва та товарно-матеріальними ресурсами для цілей управління матеріально-ресурсним потенціалом підприємства
	Біологічні активи носії (плодоносні)	
За ступенем зрілості (С.Ф. Голов [11], Н.В. Перевозник [74], Л. Тодорович [98])	Зрілі	Застосовується для виокремлення груп біологічних активів, готових до використання, що на рівні підприємства дозволяє контролювати ефективність та результативність їх використання та, враховуючи біологічні особливості даних активів, змінювати наміри щодо їх подальшого використання
	Незрілі	
За правом власності (Н.В. Перевозник [74])	Власні	Виділена класифікаційна ознака дозволяє поділити біологічні активи за правом власності на них, що дозволяє оперувати даними про ступінь контролю над біологічними активами, а також враховувати можливість розпорядження ними в майбутньому та розраховувати витрати, пов'язані з використанням орендованих активів
	Орендовані	

Як вважає Голов С.Ф. [11, с. 88], біологічні активи слід обліковувати не

лише за видами сільськогосподарської діяльності, а й за видами оцінки активів. МСФЗ 41 хоча не вимагає, але заохочує окремо розкривати інформацію про зрілі та незрілі біологічні активи, а також про споживні та біологічні активи носії.

Виходячи з цього, Головим С.Ф запропонована наступна класифікація біологічних активів з метою їх відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності (рис. 1.2).

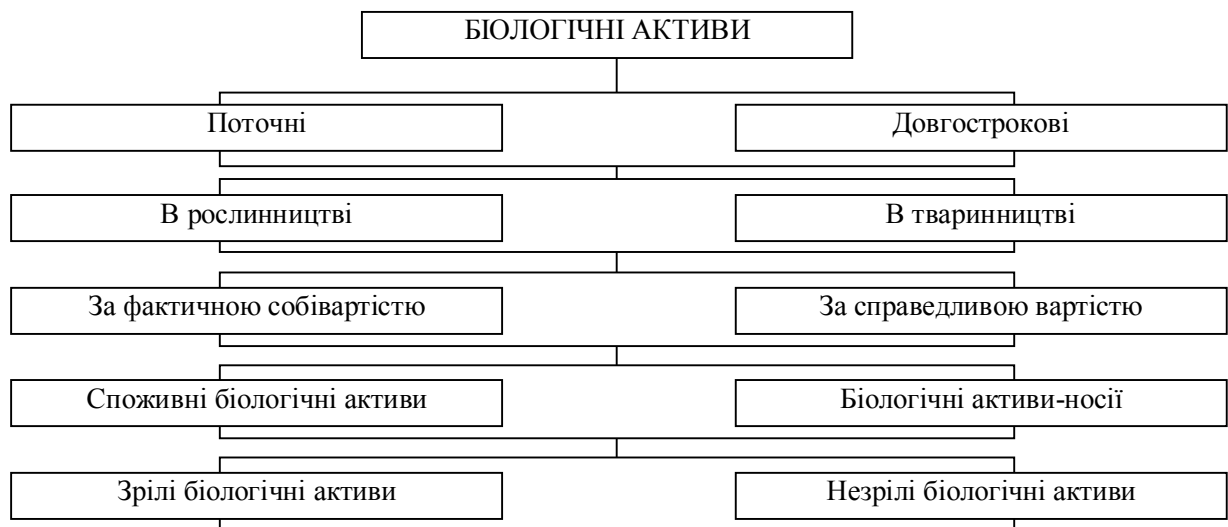


Рис 1.2. Класифікація біологічних активів (за [11, с. 88; 74, с. 73])

Подібну до попередньої класифікацію наводить Перевозник Н.В., виділяючи додатково таку класифікаційну ознаку, як біологічні активи за правом власності [74, с. 73] (рис. 1.3).

Від кожної окремої підгалузі тваринництва одержують сільськогосподарську продукцію і додаткові біологічні активи. Практика господарської діяльності підприємств сільського господарства дозволяє говорити про те, що класифікаційні ознаки біологічних активів, які можна застосувати для цілей ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю не є досконалыми та повинні уточнюватися з урахуванням галузевих особливостей кожної із підгалузей тваринництва. Тому, до сьогоднішнього дня у прийнятому П(С)БО 30 «Біологічні активи» існує значна кількість моментів, що ускладнюють роботу бухгалтерів щодо практичного розмежування деяких видів біологічних активів.



Рис. 1.3. Класифікація біологічних активів за правом власності та її вплив на їх ідентифікацію як об'єкта бухгалтерського обліку (за [74, с. 73])

Однак, за необхідності класифікацію біологічних активів суб'єкт організації бухгалтерського обліку може розширити, керуючись галузевими особливостями діяльності підприємства та основними положеннями його стратегії в управлінні активами: розподіляти ці активи у розрізі груп (підгруп), на власні та орендовані або іншим чином.

Наведені класифікації лише розподіляють біологічні активи на загальні категорії. Однак, на нашу думку, дані класифікації не надають бухгалтерам повної інформації щодо критеріїв віднесення біологічних активів до певної із груп, що робить неможливим їх використання у практичній діяльності

Здійснюючи порівняння міжнародної та вітчизняної практики ведення бухгалтерського обліку біологічних активів Голов С.Ф. зауважує, що «розподіл сільськогосподарських активів на оборотні та необоротні, наприклад, розподіл тварин на основне стадо і тварин на вирощуванні та відгодівлі, не є прийнятним в контексті МСФЗ 41» [11, с. 88]. Однак, у вітчизняному стандарті прийнято розподіляти біологічні активи за терміном використання. «Відображення молодняка тварин у складі необоротних чи оборотних активів, пише Голов С.Ф. залежить від наміру підприємства щодо їх подальшого використання. Якщо

підприємство має намір в майбутньому перевести молодняк тварин до основного стада, то такий молодняк доречно відображати у складі необоротних активів» [11, с. 88]. Таким чином, доцільним є розробка науково обґрунтованої класифікації біологічних активів та окреслення критеріїв віднесення об'єктів обліку до кожного з видів для цілей побудови раціональної організації бухгалтерського обліку, що закріплюватиметься на рівні облікової політики.

Огляду класифікаційних ознак біологічних активів тваринництва присвячено наукові видання не лише вітчизняних вчених. При запровадженні у Молдові стандарту бухгалтерського обліку біологічних активів, вченими було детально розглянуто класифікаційні ознаки. Тодорович Л. [98] сформулювала визнання кожної з груп біологічних активів. Біологічні активи Тодорович Л. пропонує класифікувати за такими ознаками:

1) за тривалістю використання та/або підготовки до використання довгострокові (неексплуатаційні та експлуатаційні) і поточні біологічні активи;

2) за зрілістю – зрілі та незрілі біологічні активи;

3) за можливістю багаторазового одержання додаткових біологічних активів, сільськогосподарської продукції і наданні послуг – вживані активи та активи-виробники. Класифікація поточних біологічних активів за Тодорович Л. наведена на рис. 1.4.

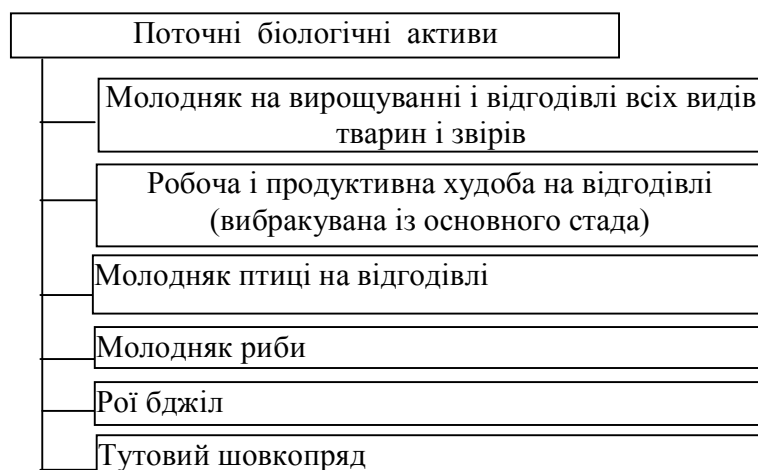


Рис. 1.4. Класифікація біологічних активів за тривалістю їх використання або підготовки до використання за призначенням (за [98])

Класифікація біологічних активів на зрілі та незрілі описана на рис. 1.5.

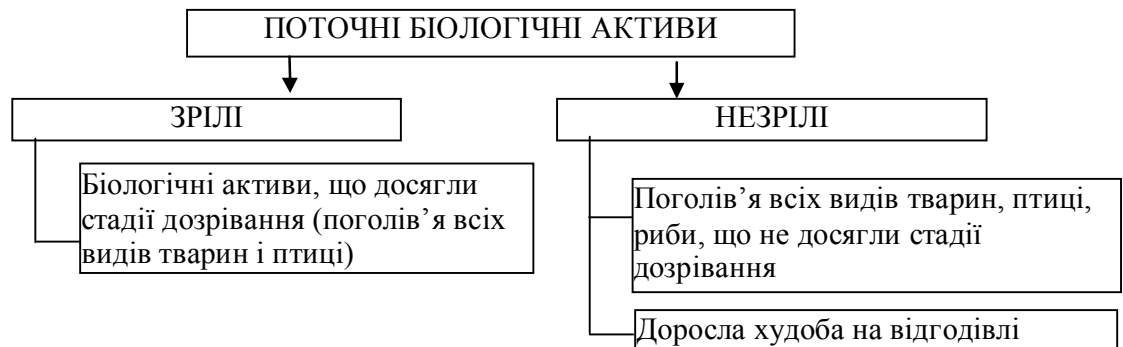


Рис. 1.5. Класифікація поточних біологічних активів за ознакою зрілості

Класифікація біологічних активів за певними ознаками сприяє вирішенню конкретних завдань. При цьому особливу увагу приділяють обґрунтуванню відповідних класифікаційних ознак. За ознакою зрілості біологічні активи запропоновано розподіляти на зрілі та незрілі. За допомогою класифікації біологічних активів за ознакою зрілості можна отримати інформацію про потенційні грошові потоки, що очікують отримати у наступному звітному періоді.

У науковій праці Тодорович Л. уточнила групувальні ознаки третьої класифікації біологічних активів – можливість багаторазового отримання економічних вигід, додаткових біологічних активів, або послуг. За цією ознакою запропоновано наступну класифікацію біологічних активів, що дозволить отримати інформацію про очікувані грошові потоки не тільки у наступному році, але й протягом багатьох років [98]. Тодорович Л. розглянуто розподіл біологічних активів на споживані та активи-виробники (рис. 1.6).

При проведенні огляду класифікаційних ознак біологічних активів Молдови, можна зазначити наступне. При порівнянні класифікації за П(С)БО 30 «Біологічні активи» і наведену Тодорович Л., у вітчизняному стандарті наведено лише загальні класифікаційні групи біологічних активів.

Наведений поділ поточних біологічних активів Тодорович Л. вважаємо достатньо обґрунтованим, який враховує зміни законодавства з бухгалтерського

обліку біологічних активів, але не повним і таким, що не враховує потреб практики в частині інформаційних запитів управлінського персоналу.

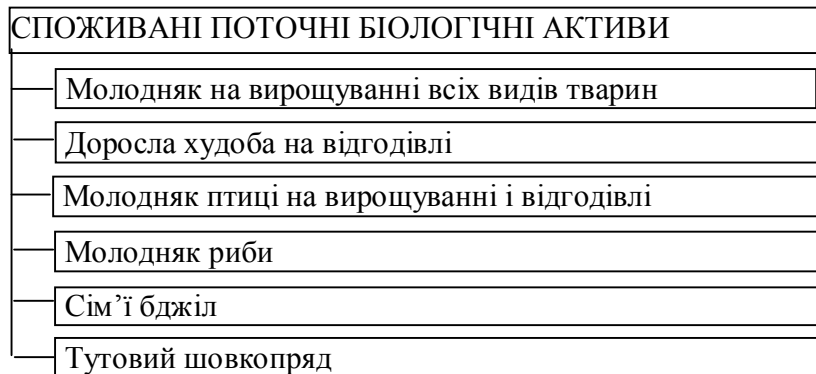


Рис. 1.6. Класифікація біологічних активів залежно від можливості отримання економічних вигід (за [94])

На думку Захарової О.В, біологічні активи можуть багаторазово, або навпаки, тільки одноразово використовуватися для одержання сільськогосподарської продукції. «Для організації ефективної системи управління біологічними активами і процесами змін цих активів, – зазначає Захарова О.В., – особливе значення має обґрунтування їх оцінки, обліку і формування фінансових результатів від біологічної трансформації вказаних об'єктів. Все це вимагає науково обґрунтованої класифікації та ідентифікації біологічних активів в системі управління сільським господарством за певними групувальними ознаками» [25]. Сільськогосподарську продукцію отримують шляхом відокремлення від біологічних активів або зменшення подальшої біологічної трансформації, або життєдіяльності біологічних активів та існування як об'єкта виробництва. Захаровою О.В. було запропоновано класифікацію біологічних активів за наступними ознаками (рис. 1.7).

Критично оцінюючи запропоновану автором класифікацію, зауважимо, що виділення шостої класифікаційної ознаки порушує загальнонаукові правила класифікації та відносять, виходячи з логіки автора, державні субсидії до складу біологічних активів, що з точки зору фізико-біологічних особливостей

об'єкту класифікації є неправильним.

Для економічного аналізу необхідна більш детальна інформація, яку забезпечує належним чином організований аналітичний облік за видами сільськогосподарських рослин і тварин або однорідними групами біологічних активів. Найбільш прийнятною є побудова аналітичного обліку за видами тварин у розрізі статево-виробничих груп, що забезпечать легкість і зручність при аналізі та калькулюванні кожного виду продукції, а також при визначенні ефективності вирощування (утримування) певної культури чи виду тварин.



Рис. 1.7. Класифікація біологічних активів у системі управління сільським господарством (за [25])

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів може бути окремий вид або група біологічних активів (п.6 П(С)БО 30 «Біологічні активи») [100, с. 9]. Окремими об'єктами обліку поточних біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин на вирощуванні або відгодівлі та їх однорідні групи.

Серед цих груп можна назвати такі:

1. Телиці та бички різного віку на вирощуванні;
2. Корови та бики-плідники, вибракунані зі складу довгострокових біологічних

активів на відгодівлі;

3. Молодняк свиней різного віку на вирощуванні;

4. Молодняк свиней на відгодівлі;

5. Свиноматки та хряки, вибракувані зі складу довгострокових біологічних активів тваринництва і поставлені на відгодівлю;

6. Доросла птиця та молодняк;

7. Звірі і кролики, дорослі та молодняк тощо.

Враховуючи теоретичні напрацювання вітчизняних вчених та науковців, вимоги чинних нормативно-правових документів з питань ведення та організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, а також на підстави вивчення практики їх діяльності (ТОВ «Селищанське», ТОВ «Агро-Астра», ТОВ СОП «Михайлівське»), розроблено класифікацію поточних біологічних активів тваринництва (рис. 1.8 – додаток Г).

Отже, поточні біологічні активи тваринництва запропоновано класифікувати за ознаками: за способом подальшого використання, за готовністю до використання.

За способом подальшого використання поточні біологічні активи тваринництва поділено на призначені для реалізації або переробки (молодняк, тварини на вирощуванні та відгодівлі) та призначені для поповнення довгострокових біологічних активів (ремонтний молодняк). Класифікація поточних біологічних активів тваринництва за даною ознакою дозволяє встановити призначення таких активів та на підставі їх поділу на рівні аналітичного обліку визначити можливості отримання економічних вигід у вигляді різних видів доходів (від реалізації оборотних активів – заходи операційної діяльності, або від реалізації продукції в майбутньому – доходи основної діяльності).

За готовністю до використання поточні біологічні активи тваринництва поділено на такі, що використовуються за прямим призначенням (молодняк,

який у будь-який момент може бути використаний для реалізації або переробки) та знаходяться на вирощуванні (ремонтний молодняк, тварини на вирощуванні та відгодівлі). На противагу до першої класифікаційної ознаки, виділення даної ознаки спрямоване на забезпечення управлінських рішень щодо оптимізації витрат на створення поточних біологічних активів або доведення їх до стану, придатного для використання за призначенням.

Запропонована класифікація застосовується для удосконалення системи організації та методики бухгалтерського обліку та контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва.

Теоретичне обґрунтування виділення видів поточних біологічних активів тваринництва за запропонованими ознаками дозволяє удосконалити існуючу систему класифікації вказаних активів та на її основі будувати управлінські системи, що використовують інформацію про альтернативні доходи і витрати діяльності. В цілому така класифікація дозволяє на рівні побудови системи рахунків аналітичного обліку, враховувати призначення поточних біологічних активів тваринництва та здійснювати контроль за їх рухом на підприємстві в контексті стратегії ефективного використання ресурсного потенціалу. Таким чином, запропонована класифікація орієнтована на обліково-інформаційне забезпечення процесу управління доходами та витратами підприємства від використання поточних біологічних активів тваринництва, зокрема, контролю за їх рухом, що реалізується через удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку вказаних активів та оптимізації відповідних контрольних процедур.

1.3. Методологія та нормативна база щодо обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва

Господарські операції з поточними біологічними активами тваринництва регулюються системою нормативно-правових документів, що врегульовують, по-

перше, сферу функціонування сільськогосподарських підприємств як суб'єктів господарювання; по-друге, систему бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства; по-третє, бухгалтерський облік поточних біологічних активів тваринництва.

Критичного аналізу вимагає саме третя група нормативно-правових актів в контексті необхідності інтерпретації їх положень працівниками бухгалтерської служби підприємства при веденні бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва. Проблемою практичного характеру є незрозуміння бухгалтерами положень нормативно-правових документів, що регулюють облік біологічних активів, зокрема, поточних біологічних активів тваринництва.

До моменту затвердження П(С)БО 30 «Біологічні активи» увага науковців була акцентована на вивченні МСФЗ 41 «Сільське господарство», обґрунтуванні необхідності впровадження виключно галузевого стандарту, який би врахував специфіку вітчизняного бухгалтерського обліку, форми сільськогосподарського господарювання та не суперечив міжнародним стандартам.

В цілому міжнародні стандарти фінансової звітності є напрямом розвитку бухгалтерського обліку, альтернативи якому немає. Оскільки міжнародні стандарти фінансової звітності сприяють підвищенню конкурентоспроможності суб'єктів господарювання; підвищенню ефективності корпоративного управління, а також якісному покращенню обліку та звітності, розгляд системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва слід починати саме з розгляду цього стандарту. Потреба розробки МСФЗ 41 «Сільське господарство» викликана тим, що в багатьох країнах світу фермерські господарства – це малі підприємства, де використовують методику ведення обліку «витрати-випуск» [56, с. 39]. Так, відповідно до МСФЗ 41 «Сільське господарство» визнання та облік біологічних активів починається, коли підприємство отримує контроль над активом або пов'язаними з ним майбутніми економічними вигодами та може надійно оцінити

його собівартість або справедливу вартість.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» запроваджено у 2003 році з метою визначення облікового підходу, а також подання фінансових звітів та розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю. Під терміном «біологічні активи» у міжнародних стандартах об'єднано активи, що використовуються у сільськогосподарській діяльності. До них належать: багаторічні насадження, робоча та продуктивна худоба, урожай на стадії дозрівання, тварини на вирощуванні та відгодівлі. Облік біологічних активів та їх похідних з огляду на свою специфіку регулюється окремим стандартом, що визначає актив досить просто: це тварини або рослини [15].

Навіть на міжнародному рівні, у положеннях МСФЗ 41 немає роз'яснень з наступних питань:

- 1) чи належить актив підприємству,
- 2) чи є він елементом його власності;
- 3) чи буде актив використаний в господарській діяльності;
- 4) чи упевнене підприємство в отриманні економічної вигоди при його використанні.

Відповідно до МСФЗ 41 «Сільське господарство» визнання та облік біологічних активів починається, коли підприємство отримує контроль над активом або пов'язаними з ним майбутніми економічними вигодами та може надійно оцінити його собівартість або справедливу вартість.

Про матеріали сільськогосподарського призначення у МСФЗ 41 не згадується. Лише тому, що матеріали сільськогосподарського призначення – це у переважній своїй частині теж сільськогосподарська продукція. Якщо ж такі активи отримуються на стороні (також незалежно від мети), то на їх облік МСФЗ 41 не поширюється, доцільним є використання лише МСФЗ 2 [14].

У МСФЗ 41 зазначено, що «у сільськогосподарській діяльності свідченням контролю може бути, юридично оформлене право власності на худобу та

наявність тавра або інших позначень худоби при її придбанні, народженні або відлученні. Визначення справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції може бути спрощене завдяки об'єднанню біологічних активів або сільськогосподарської продукції в групи відповідно до їхніх суттєвих ознак; наприклад, за віком або за якістю. Суб'єкт господарювання відбирає ознаки, які відповідають ознакам, що використовуються на ринку як основа для ціноутворення. Суб'єкти господарювання часто укладають контракти на продаж своїх біологічних активів або сільськогосподарської продукції на майбутню дату. При визначенні справедливої вартості контрактні ціни не обов'язково доречні, оскільки справедлива вартість є відображенням поточного стану того ринку, на якому зацікавлені покупець і продавець бажають здійснити операцію.

МСФЗ 41 застосовується до біологічних активів уже в процесі їх обліку на балансі, включаючи підготовку до реалізації, адже вартість цих специфічних активів змінюється постійно, причому не стільки внаслідок ринкових цінових коливань, скільки внаслідок безперервної трансформації самих активів.

Справедлива вартість визначається як поточна ринкова ціна за мінусом витрат, очікуваних на місці майбутнього продажу, за винятком тих випадків, коли справедлива вартість активу не може бути точно визначена. Приблизно такий самий підхід застосовується і до оцінки сільськогосподарської продукції. Вона оцінюється за справедливою вартістю, встановленою на момент збирання врожаю, за мінусом витрат, які, ймовірно, можуть виникнути на місці продажу. Це та оцінка, за якою сільськогосподарська продукція потім переводиться до категорії запасів і до обліку якої надалі застосовується МСФЗ 2 [14].

Аналіз даного питання дозволяє встановити, що:

- за МСФЗ 41 визначення біологічного активу сформульовано без взаємозв'язку з визначенням активу взагалі;
- відсутні характерні риси (особливості), властиві активу взагалі;
- не врахований причинно-наслідковий зв'язок з минулими процесами

(подіями), результатом яких є актив [2].

З 01.01.07 р. набуло чинності П(С)БО 30 «Біологічні активи». Текст МСФЗ 41 «Сільське господарство» став підґрунтям підготовки проекту П(С)БО 30 «Біологічні активи». Вказаний стандарт бухгалтерського обліку використовується підприємствами усіх форм власності, які здійснюють діяльність у галузі сільського господарства. В результаті прийняття даного стандарту внесені зміни до плану рахунків, введені нові субрахунки для обліку біологічних активів, змінено порядок оцінки біологічних активів, внесені зміни до форм фінансової звітності, розроблені методичні рекомендації.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. В Україні П(С)БО 30 «Біологічні активи» введено в дію з метою запровадження в Україні міжнародного досвіду.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що з початку введення в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» вченими висвітлено у наукових працях основні проблемні питання щодо практичного застосування даного стандарту. За даними додатків Д, Ж та И дійшли висновку, що найбільш невирішеним питанням є оцінка біологічних активів і визначення фінансових результатів.

Таким чином, у результаті огляду літературних джерел, встановлено основні зміни в бухгалтерському обліку біологічних активів з введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» (табл. 1.2).

З проведеного дослідження можна зробити висновок, що нормативно-правова база регулювання обліку біологічних активів не є значною, проте, на практиці діяльності сільськогосподарських підприємств спостерігаються проблеми у застосуванні окремих положень нормативно-правових документів та їх узгодження з іншими документами та нормативними актами. Запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» орієнтованого на наближення системи

бухгалтерського обліку біологічних активів до вимог міжнародних стандартів порушило ряд проблем.

Таблиця 1.2

Основні зміни щодо ведення бухгалтерського обліку біологічних активів з введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи»

№ з/п	Розділи обліку	Зміни, що відбулися
1	Поняття	Замість тварин на вирощуванні і відгодівлі виникло нове поняття «біологічний актив»
2	Класифікація біологічних активів	Для бухгалтерського обліку біологічні активи класифікуються за такими групами: Довгострокові біологічні активи. 1.1. Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю. 1.2. Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю. 1.3. Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю. 1.4. Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю. 2. Поточні біологічні активи. 2.1. Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю. 2.2. Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю.
3	Форми первинних документів	Міністерством аграрної політики України від 21 лютого 2008 року № 73 затверджено Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів
4	Рахунки бухгалтерського обліку	Змінено основне призначення рахунків бухгалтерського обліку: 21 «Поточні біологічні активи»; 16 «Довгострокові біологічні активи»; 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;
5	Оцінка біологічних активів	Необхідним є використання оцінки виходячи із цін активного ринку
6	Фінансові результати	Фінансовий результат від основної діяльності складається з: 1. Фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. 2. Фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, які оцінені справедливою вартістю. 3. Фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю.

Зокрема, це проблеми неузгодженості термінологічного апарату, складність або абсолютна неможливість визначення вартості біологічних активів відповідно до вимог даного положення, недостатній рівень кваліфікації облікового персоналу сільськогосподарських підприємств до переходу від «традиційно планового» підходу до калькулювання собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції до застосування «справедливих» оцінок. Отже, в бухгалтерському обліку з'явилося нове поняття «біологічні активи», що набуло широкого обговорення у наукових статтях, але є не зовсім зрозумілим для практикуючих бухгалтерів. Класифікаційні ознаки біологічних активів не зовсім зручні для використання у практичній діяльності. Як у теоретичному, так і у практичному плані не до кінця вивчено питання оцінки біологічних активів.

Якщо П(С)БО 30 «Біологічні активи» рекомендує придбані на стороні біологічні активи спочатку оцінювати за П(С)БО 7 «Основні засоби» (і, відповідно, П(С)БО 9 «Запаси», якщо йдеться про придбання на стороні молодняка тварин), то в МСФЗ 41 прямих вказівок на те, щоб біологічні активи у подібних випадках оцінювалися за МСФЗ 16, не міститься.

Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи», довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю. Оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності

біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість [79].

Якщо суб'єкт господарювання має доступ до двох активних ринків, то він користується цінами того ринку, яким він сподівається скористатися. Якщо активного ринку не існує, то, визначаючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання користується одним або кількома (якщо можливо) з таких джерел інформації:

- найостанніша ринкова ціна операції, за умови, що в період між датою здійснення цієї операції та датою балансу не відбулося значних змін економічних умов;

- ринкові ціни на подібні активи, скориговані з метою відображення різниць;

- показники сектора, такі як вартість фруктового саду, виражена в розрахунку піддон на експорт, на бушель чи гектар, або вартість худоби, виражена на кілограм м'яса [55].

Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи», облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Доходи від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначаються відповідно до П(С)БО 15 «Дохід». При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

Збільшення (зменшення) на дату балансу вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, показується у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат).

Запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» мало за мету не тільки перехід до прийнятого у міжнародних стандартах підходу до обліку сільськогосподарської діяльності, але й максимального врахування особливостей аграрного виробництва з одночасним спрощенням методології обліку [29, с. 94].

В основу визначення біологічного активу згідно з МСФЗ 41 «Сільське

господарство» і П(С)БО 30 «Біологічні активи» не ставиться поняття «актив», що розглядається як загальна сукупність елементів майна, що включають безліч однорідних груп активів, зокрема біологічних [77].

У результаті проведеного порівняльного аналізу П(С)БО 30 «Біологічні активи» і МСФЗ 41 «Сільське господарство» можна визначити ряд відмінних рис, що полягають в наступному (риси виділено на підставі додатку К):

– метою П(С)БО 30 «Біологічні активи» є розкриття інформації про біологічні активи у фінансовій звітності, на відміну від МСФЗ 41 «Сільське господарство», яке одним із завдань передбачає розкриття інформації про сільськогосподарську діяльність;

– крім біологічних активів та сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю (як це передбачено у П(С)БО 30 «Біологічні активи») МСФЗ 41 «Сільське господарство» поширюється ще й на державні гранти;

– відповідно до МСФЗ 41 «Сільське господарство» біологічним активом є жива тварина або рослина, в той час як П(С)БО 30 «Біологічні активи» трактує біологічний актив як тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додатковий біологічний актив, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди, що більше відповідає категорії «актив», до якої саме і відносяться біологічні активи;

– у П(С)БО 30 «Біологічні активи», порівняно з МСФЗ 41 «Сільське господарство», конкретизовані положення щодо здійснення оцінки біологічних активів за справедливою вартістю та за первісною вартістю/собівартістю.

Таким чином, П(С)БО 30 «Біологічні активи» запроваджено на основі МСФЗ 41 «Сільське господарство», але має ряд відмінностей, зокрема визначення цього поняття. Класифікація біологічних активів є більш вдосконаленою за П(С)БО 30, але теж має ряд неточностей. Також питання оцінки біологічних активів у П(С)БО 30 «Біологічні активи» описано детальніше, ніж у МСФЗ 41 «Сільське господарство».

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ

2.1. Формування вартості поточних біологічних активів тваринництва як об'єкта бухгалтерського обліку

Одним з найбільш суттєвих наслідків запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» є оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції та відображення її результатів в бухгалтерському обліку. Систематизація та критичний аналіз існуючих наукових розробок свідчить про те, що на сьогодні не існує єдиної думки щодо доцільності запровадження у практику оцінки активів аграрних підприємств за справедливою вартістю. Основним аргументом для застосування нових методичних підходів [39], передбачених П(С)БО 30 «Біологічні активи», є необхідність реального відображення активів сільськогосподарських підприємств.

Необхідним є дослідження порядку оцінки біологічних активів за справедливою вартістю на підприємствах сільськогосподарської галузі згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи». Як вказує В.А. Кононенко, «введення в облікову практику П(С)БО 30 «Біологічні активи» змінило існуючу методику оцінки при оприбуткуванні продукції сільськогосподарського виробництва, при первісному її відокремленні від біологічного активу. Значна частина сільськогосподарських підприємств не застосовують нововведення та відображають в обліку оприбуткування готової продукції в оцінці за плановою собівартістю, що призводить в цілому до викривлення інформації в фінансовій звітності» [35].

У наукових працях з бухгалтерського обліку біологічних активів обговорюється дана проблема, але вона залишається актуальною та нагальною. Проблеми оцінки біологічних активів та її вплив на фінансові результати досліджували вітчизняні вчені, а саме. Гуцаленко Л.В, Жук В. М., Коміренко В. С., Михайлов М.Г., Моссаковський В.Б, Сук Л. К., Огіччук М.Ф та інші.

Дослідження практики діяльності базових підприємств (а саме ТОВ «Селищанське», ТОВ «Агро-Астра», ТОВ СОП «Михайлівське») дозволило виявити, що оцінка біологічних активів здійснюється за плановою собівартістю, що суперечить П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Адже, згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи», біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Визначають справедливу вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції за цінами активного ринку.

Проте, в практичній діяльності бухгалтер сільськогосподарського підприємства регулярно стикається з відсутністю чи не доступністю інформації про ціни за всім асортиментним переліком сільськогосподарської продукції і тому, як правило, оцінка готової продукції ґрунтується на «традиційному» плановому підході.

Тому завданням дослідження є розкриття методичних засад оцінки біологічних активів та її впливу на формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності, внесення пропозицій щодо удосконалення порядку оцінки та визначення справедливої вартості біологічних активів.

Жоден з об'єктів, що зараховуються до статей активів, неможливо взяти на облік, зарахувати на баланс підприємства, якщо цей об'єкт не матиме вартісної оцінки [31, с. 8]. П(С)БО 30 «Біологічні активи» встановлено проведення оцінки біологічних активів за первісною та справедливою вартістю.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Первісна вартість – це сума сплачених грошових коштів при придбанні (купівельна вартість) або виготовленні активу, включаючи транспортні та інші витрати, необхідні для приведення його у робочий стан. Особливості оцінки поточних біологічних активів тваринництва наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Особливості оцінки поточних біологічних активів тваринництва
залежно від способу їх отримання**

Спосіб надходження біологічних активів у господарство	Інформаційне забезпечення оцінки
1. Придбання за плату	Оцінка за первісною вартістю є визначальною (переважаючою) для всіх груп активів та відповідає застосуванню принципу історичної собівартості. Величина витрат підтверджується сукупністю видаткових документів постачальника на оприбутковані поточні біологічні активи тваринництва, а також податкові накладні, що підтверджують право на податковий кредит з ПДВ, що, в свою чергу, не підлягає включенню до їх первинної вартості
2. Безоплатне надходження	Справедлива вартість визначається на основі вивчення цін на подібні поточні біологічні активи тваринництва, враховуючи їх зоотехнічні характеристик, кількісні та якісні властивості тварин, а також фактичні витрати, що понесені на транспортування активів та доведення їх до стану, придатного для експлуатації
3. Внесок до статутного капіталу	Справедлива вартість поточних біологічних активів тваринництва визначається, виходячи з походження вартості таких активів та підлягає обговоренню учасниками та документальному закріпленню в засновницькому описі майна та установчих документах. При прийнятті документів вказується у документах на надходження кількісні та якісні параметри таких активів і погодження засновниками вартості
4. Переведення до складу довгострокових зі складу поточних біологічних активів тваринництва	Оцінка активів, переведених зі складу довгострокових до складу поточних біологічних активів тваринництва здійснюється, виходячи з балансової вартості кожної одиниці таких активів на момент переведення
5. Обмін на подібний біологічний актив	Вартість переданого поточного біологічного активу тваринництва визначається виходячи з балансової вартості кожної одиниці таких активів на момент передачі та базуючись на додаткових витратах, понесених на його транспортування та доведення отриманого активу до стану, придатності, що підтверджено документально
6. Обмін на неподібний біологічний актив	Вартість переданого поточного біологічного активу тваринництва визначається виходячи з балансової вартості кожної одиниці таких активів на момент передачі та базуючись на додаткових витратах, понесених на його транспортування та доведення отриманого активу до стану, придатності, що підтверджено документально
7. Отримання поточних біологічних активів тваринництва в результаті біологічних перетворень	Справедлива вартість визначається виходячи з цін на продукцію відповідної якості на активному ринку, проте вибір відповідної вартісної оцінки залежить від компетенції та професійного судження бухгалтера

Отже, з даних таблиці видно, що при надходженні та руху біологічних активів на підприємстві їх вартість у всіх випадках, крім придбання за плату, оцінюється за справедливою вартістю.

Особливості обліку біологічних активів полягають у формуванні аналітичних даних, а також у методиці оцінки об'єктів. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», придбані (отримані) біологічні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених господарством на їх отримання: сума, сплачена постачальником біологічних активів; сума транспортних витрат; сума ввізного мита; сума інших витрат, пов'язана з придбанням біологічних активів і доведення їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

При первісному визнанні отримані від сільськогосподарської діяльності додаткові біологічні активи та продукцію оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, в тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу [58, с. 18].

У процесі обліку біологічні активи потребують перегляду оцінки на кожен звітну дату, адже у процесі біологічної трансформації відбуваються кількісні і/або якісні зміни, що впливають на їхню вартість.

У результаті дослідження чинних законів України щодо бухгалтерського обліку встановлено, що вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» суперечать Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» в Україні. Згідно зі ст. 4 вказаного Закону, пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання – принцип історичної (фактичної) собівартості. Вважаємо за доцільне проведення оцінки біологічних активів за історичною собівартістю, оскільки використання оцінки за історичною (фактичною) собівартістю дозволяє отримати достовірну інформацію про вартість біологічних активів на звітну дату, що отримана, виходячи з фактично понесених витрат та дозволяє дотриматися принципу

обачності у бухгалтерському обліку.

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Більшість вітчизняних вчених вважають, що це створює труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості окремих активів, адже на ринку спостерігаються коливання цін, не завжди присутній активний ринок, а якщо і існує такий ринок, то по окремих активах може бути відсутня інформація про ринкові ціни.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- 1) останньою ринковою ціною за операціями з такими активами;
- 2) ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;
- 3) іншими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію.

За відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». В даному контексті Перепелиця О.Л. [75, с. 46] піднімає проблему неоднозначності вибору положення (стандарту) бухгалтерського обліку, яким слід керуватися бухгалтеру при оцінці біологічних активів, що на нашу думку, пов'язане скоріше з проблемою ідентифікації біологічних активів у складі активів сільськогосподарського підприємства, на вирішення якої у п. 1.1 даної магістерської роботи уточнено визначення біологічних активів.

Приклади проблем в оцінюванні поточних біологічних активів тваринництва активно аналізуються вченими та науковцями в межах їх

наукових пошуків. В процесі дослідження Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л., Аніщенко Г.Ю. [17, с. 72] виявили суперечливі моменти в оцінці приросту живої маси за справедливою вартістю. Справа в тому, що при оцінці приросту живої маси за цінами продажу саме живої маси тварин, виникає непорівнянність показників:

1. Собівартість приросту живої маси, а відповідно і живої маси цих тварин, на початок вирощування висока, тому використання середньої ціни реалізації при первісному визнанні не обґрунтоване.

2. Порушується принцип порівнянності, адже продукцію у вигляді приросту живої маси одержують у звітному періоді, а саму тварину (її живу масу) реалізують у наступному періоді, а подекуди й пізніше.

3. При визначенні справедливої вартості ціни реалізації, що використовуються, значно коливаються не тільки залежно від каналів збуту, яких у підприємства може бути кілька, а й від періоду продажу. Все це свідчить про те, що для досягнення порівнянності показників підприємства органи управління мають регулювати рівні ціни.

У зв'язку з цим справедливу вартість поточних біологічних активів можна визначити лише по продукції молодняку великої рогатої худоби та дорослих тварин на відгодівлі, тваринах, які переводяться до основного стада, і коровах-донорах ембріонів. Але за іншими групами, (молодняк на випоюванні, дорощуванні й ремонтний молодняк), справедливі ціни відсутні. Тому автори пропонують за цими групами тварин застосовувати оцінку за первісною вартістю, тобто за плановою собівартістю, з доведенням в кінці року до рівня фактичної [17, с.72].

Згідно з Методичними рекомендаціями з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств нині оцінка 1 голови приплоду дорівнює вартості 60 кормо-днів утримання тварин основного стада. Недоліком діючої методики оцінки приплоду є ігнорування

маси приплоду, яка залежить від породи тварин коливається у значних межах: від 25 до 40 кг і більше. А за діючими методичними рекомендаціями у всіх сільськогосподарських підприємствах 1 голова приплоду корів у всіх випадках оцінюється за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослої худоби. Таке положення є суперечливим. Воно призводить не тільки до неправильного розподілу витрат між основною і супутніми видами продукції основного стада, але й до неправильного визначення оцінки 1 ц живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі, а також послаблення контролю за витратами виробництва.

Критично оцінюють чинну методику Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л., Аніщенко Г.Ю.: «<...>доцільніше визначити оцінку приплоду корів з урахуванням його маси при народженні. Доцільним за базу розподілу витрат на утримання основного стада великої рогатої худоби між молоком, приплодом і приростом живої маси корів застосовувати витрати кормів на одиницю продукції»[17, с.72]. Вважаємо таку позицію достатньо суперечливою та зауважуємо, що приплід тварин слід оцінювати виходячи з його справедливої вартості, проте, застосовуючи методику, описану нижче.

Залишається дискусійним питання щодо доцільності використання справедливої вартості замість планової собівартості під час оприбуткування із виробництва сільськогосподарської продукції. У разі її використання, то облікова інформація про вихід продукції буде неправдивою і не може забезпечити прийняття управлінських рішень. У зв'язку із значним коливанням справедливої вартості та невизначеністю джерел її одержання у підприємств виникає можливість фальсифікувати облікову інформацію, що суперечить принципам і природі бухгалтерського обліку [29]. «При оцінці біологічних активів, – зазначає Канцуров О. О., – за собівартістю, характерною є ситуація коли однорідні активи, які мають однакові якісні характеристики та ціну реалізації, на балансах підприємств відображається за різною оцінкою» [29, с. 92]. Все це залежить від умов, в яких знаходиться біологічний актив. Ціни

реалізації, планова собівартість, або інші розрахунки є умовними. Однак, планова собівартість визначається в середині господарства і являє собою суб'єктивну умовність, яка застосовується не тільки для оцінки продукції, але й також для певних маніпулювань. Але ціни реалізації формуються в процесі її здійснюється, тому є більш реальними.

При цьому розробку пропозицій щодо визначення фінансових результатів діяльності підприємств необхідно здійснювати з урахуванням змін до П(С)БО 30 «Біологічні активи». На фінансові результати не повинна впливати вартість від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, які залишилися на кінець року. Ці активи доцільно оцінювати за найменшою з двох оцінок – фактичною або справедливою вартістю.

Вимоги щодо визначення справедливої вартості достатньо критично оцінюються вченими, які висловлюють ряд зауважень та пропозицій щодо практичного застосування вимог діючих П(С)БО. Щодо питання методики обліку біологічних активів в системі рахунків В.М. Жук пропонує «у разі, якщо на певну дату підприємство не може визначити справедливую вартість поточних біологічних активів, у нього такого об'єкту на балансі не буде. В такому випадку на балансі підприємства лишається інший актив – рахунок 23» [20, с. 21]. Однак, Голова С.Ф. [11, с. 87] вважає, що ця пропозиція суперечить П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство», оскільки біологічний актив слід визнавати незалежно від того, чи можна визначити його справедливую вартість. Підтримуючи позицію Голова С.Ф., зауважимо, що ідентифікація біологічного активу як об'єкту бухгалтерського обліку, що пройшов процес виробництва, зокрема, в сфері тваринництва та використовується за призначенням, не відповідає об'єктам, що обліковуються на рахунку 23 «Виробництво», оскільки є повноцінними активами, що пройшли всі технологічні стадії створення.

Крім того, Жук В.М. вважає «доречним в початковий період застосування

П(С)БО 30 «Біологічні активи» застосовувати показник планової собівартості сільськогосподарської продукції. Відмітимо, що вивчення практики діяльності ряду сільськогосподарських підприємств вказує на використання такого «планового» підходу бухгалтерами у зв'язку з неможливістю визначення справедливої вартості як біологічних активів, так і сільськогосподарської продукції.

Встановлено, що такі пропозиції вчених не були втілені в практику. Можливим варіантом визначення справедливої вартості, на думку вчених, є використання цін за договорами поставки. Але і тут є протиріччя, тому що не на кожен звітну дату завжди можливе укладення договорів поставки, що й спричиняє складнощі.

Як зазначає Грачова Р. [14], справедлива вартість біологічних активів, як і отриманої від них сільгосппродукції, повинна відображати кон'юнктуру ринку та не повинна залежати від відстані до місця продажу цих активів, яке у кожного сільгоспвиробника різне. Сума очікуваних витрат на місці можливого продажу обліковується тільки при оцінці біологічних активів, але не обліковується на балансі як така.

Основними недоліками оцінки біологічних активів за справедливою вартістю Моссаковський В. [58, с. 38] вважає, переважно, відсутність активного ринку, а на тих, які наявні – нестабільність ринкових цін, необґрунтованість визнання доходів або витрат від оцінки активів за справедливою вартістю.

Критично оцінюючи позицію Моссаковського В., додамо, що динамічність ринкового середовища та активне втручання держави в процес закупівель на ринку сільськогосподарської продукції можуть викривляти справедливу вартість біологічних активів, що в свою чергу спричиняє неадекватність облікових оцінок. Крім того, значне видове та якісне різноманіття біологічних активів, їх зоотехнічні особливості, не дозволяють в достатній мірі адекватно оцінити кожен біологічний актив, особливо це стосується поточних біологічних активів тваринництва, у яких різний ступінь дозрівання та, відповідно, різні

інтенсивність розвитку та здатність приносити в майбутньому економічні вигоди.

Крім того, Моссаковський В. [58, с. 38] зауважує також, що «між фактичною ціною реалізації та оцінкою біологічних активів можуть існувати значні розбіжності». Таким чином, можна констатувати, що оцінена в теперішньому часі величина майбутніх економічних вигід від використання біологічного активу може не відповідати дійсності, що вимагає її регулярного коригування. На цьому наголошує і Гончаренко Н.В.: «Одним із основних методичних підходів до організації бухгалтерського обліку біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції є регулярне щомісячне визначення справедливої вартості станом на перше число кожного наступного місяця» [13, с. 40]. Проте, вважаємо, що помісячне визначення справедливої вартості біологічних активів ускладнює процедури оцінки активів та складання проміжної фінансової звітності, що підвищує навантаження на облікових працівників, оскільки дані процедури неможливо комп'ютеризувати або автоматизувати і вони вимагають обґрунтованого і задокументованого застосування професійного судження бухгалтера.

При проведенні дослідження розглянуто ще один із методів визначення справедливої вартості біологічних активів, наведений Гнатюк А. [10]. Автором висвітлено п'ять методів оцінки біологічних активів. Однак, такі методи дають можливість зробити висновок про досить складну і об'ємну додаткову роботу обліковцям. Тому Гнатюк А. запропоновано додатковий метод оцінки – сезонний (справедлива вартість може визначатися як добуток вартості одиниці біологічного активу, кількості одиниць оцінюваних біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції, рівня інфляції за звітний період та сезон).

Підтримуючи позицію Гнатюк А., вважаємо, що для оцінки поточних біологічних активів тваринництва необхідно застосовувати нормативний метод, який базується на коригуванні справедливої вартості поточних біологічних

активів на рівень інфляції та на коефіцієнт сезонності. Відповідно до сезону використовується коефіцієнт, що визначається підприємством самостійно і відображається в наказі про облікову політику підприємства.

Оцінка біологічних активів за справедливою вартістю ускладнює відображення їх в регістрах бухгалтерського обліку, і при складанні фінансової звітності, на основі якої здійснюється оцінка фінансового стану сільськогосподарських підприємств. На думку Нехай В. А. [63], ці труднощі обумовлені порушенням принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а саме: принципу історичної (фактичної) собівартості, принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, принципу обачності, принципу повного висвітлення. В результаті дослідження дотримання принципів бухгалтерського обліку за операціями з поточними біологічними активами тваринництва, зокрема, в частині їх вартісного вимірювання встановлено наступне:

– по-перше, вказаний у П(С)БО 30 «Біологічні активи» пріоритет у виборі оцінки за справедливою вартістю суперечить принципу історичної (фактичної) собівартості, який визначає пріоритетною оцінку активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

– по-друге, при первісному визнанні біологічних активів та оцінці їх за справедливою вартістю, відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» та з урахуванням діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку, можуть виникати доходи або витрати від визнання активів за справедливою вартістю, проте, принцип нарахування та відповідності доходів і витрат передбачає, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Фактично ж на момент визнання таких інших операційних доходів або витрат, доходи від реалізації поточних біологічних активів тваринництва ще не отримані, а витрати обмежуються витратами на їх створення в процесі виробництва;

– по-третє, відсутність єдиної науково обґрунтованої методики застосування справедливої вартості при оцінці біологічних активів, закріпленої на рівні Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, спричиняє необхідність застосування професійного судження бухгалтера, що вже призводить до суб'єктивного вартісного вимірювання та викривляє показники бухгалтерського обліку та звітності. Таким чином, фактично не дотримується принцип обачності.

В цьому контексті рекомендуємо також в Примітках до річної фінансової звітності сільськогосподарського підприємства давати характеристику інформаційних джерел, які були базою для встановлення цін на активному ринку на всі види сільськогосподарської продукції та, відповідно, встановлення справедливої вартості біологічних активів, в тому числі поточних біологічних активів тваринництва.

2.2. Бухгалтерський облік поточних біологічних активів тваринництва

Формування повної, оперативної та достовірної інформації про стан активів сільськогосподарських підприємств, зокрема поточних біологічних активів тваринництва, вимагає удосконалення організаційних засад функціонування системи бухгалтерського обліку. Проблеми організаційно-розпорядчого врегулювання питань бухгалтерського обліку поточних біологічних активів, базуючись на існуючих проблемах нормативно-правових документах регулювання даних питань на національному рівні, вирішуються шляхом конкретизації окремих організаційно-методичних положень обліку поточних біологічних активів тваринництва в обліковій політиці підприємства.

Теорію і практику організації та методики ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» досліджували відомі вітчизняні вчені, а саме Бутинець Ф.Ф., Вдовенко Н.,

Голов С.Ф., Гончаренко Н.В, Гузар Б.С., Дем'яненко М.Я., Жук В.М., Загородній А.Г., Кірейцев Г.Г., Коцупатрий М.М., Малік М.Й., Маренич Т.Г, Михайлов М.Г., Моссаковський В.Б., Мякота В., Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я, Саблук П.Т., Сук Л.К. та інші.

Оскільки, як зазначалося в першому розділі роботи, на формування положень облікової політики сільськогосподарських підприємств вплинуло прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи», слід для цілей даного дослідження та подальшого удосконалення організаційних положень бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва оцінити такий вплив на підставі вивчення проблематики наукових поглядів вчених та дослідників, а також практики діяльності сільськогосподарських підприємств.

Палюх М. з цього приводу зазначає: «Як свідчить практика, запроваджені у П(С)БО 30 «Біологічні активи» нові методологічні засади бухгалтерського обліку викликали численні труднощі облікової роботи та не набули поширення у сільськогосподарських підприємствах країни [69, с. 46]. Основною передумовою констатованої науковцем проблеми є відсутність науково обґрунтованих розробок щодо удосконалення існуючої організації та методики бухгалтерського обліку біологічних активів та адаптації їх до нових вимог, які були закріплені на рівні чинного законодавства.

Зокрема, як зауважує Н.В. Гончаренко, «виокремлення біологічних активів в окрему обліково-аналітичну групу та впровадження принципово нового порядку організації їх бухгалтерського обліку обумовили необхідність внесення суттєвих змін в організацію всіх етапів облікового процесу. Це стосується удосконалення первинного, аналітичного і синтетичного обліку з урахуванням тенденцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку та вимог управління до якості облікової інформації в сучасних умовах функціонування сільського господарства [13, с. 41]. Погоджуючись з такою позицією, одним із завдань даного дослідження визначено дослідити підходи до

організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва та запропонувати шляхи їх удосконалення з метою спрощення облікових робіт та підвищення якості облікової інформації.

Як свідчать наукові дискусії, розгорнуті в межах II Міжнародної науково-практичної конференції «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» (Жук В.М. [20], Кучеренко Т.Є. [41], Кучеркова С.О. [42], Мельничук Б.В. [49], Пасенко В.В. [71], Радченко О.Д. [82], Садовська Л.В, Савченко О.С. [83], Штомпіль А.А. [105]), численні зміни в методиці бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва на підприємствах сільськогосподарської галузі були спричинені орієнтацією реформаторів бухгалтерського обліку в Україні на наближення національних положень бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності.

В процесі проведених досліджень Скрипан О.П. [87, с. 46] і Остапчук О.В. [67, с. 123] виділяють, що нові методологічні підходи до організації обліку передбачають вирішення наступних питань:

- уточнення об'єктів обліку;
- застосування принципів оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції;
- удосконалення документування господарських операцій в сучасних організаційно-правових формах господарювання та при застосуванні комп'ютерних технологій обробки економічної інформації;
- формування доходів, витрат і визначення фінансових результатів;
- удосконалення статистичної та бухгалтерської звітності;
- звітність і реєстри синтетичного та аналітичного обліку).

Базуючись на думці О.П. Скрипан про те, що удосконалення бухгалтерського обліку на підприємствах агропромислового виробництва повинно відбуватись, зокрема, у напрямі «впровадження спеціалізованих форм

первинних документів, удосконалення реєстрів синтетичного і аналітичного обліку <...>, розробка внутрігосподарської (управлінської) звітності» [87], зауважимо, що для цілей даного дослідження, подальший розгляд удосконалення організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва проведено у відповідності до них.

При огляді наукових джерел з проблем впровадження в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» (Гаврилюк Л.В. [9], Гринчишин Я.М. [16], Кирнасівська Н. [30], Китайчук Т. [31, 32], Кугай І.П. [39], Малік М.Й. [43], Остапчук О.В. [67, 68], Перевозник Н.В. [74], Писаченко Л.П. [76], Скиба О. [85], Скирпан О.П. [87]), зокрема, щодо бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, виділено елементи системи бухгалтерського обліку, що підлягають впорядкуванню, та ряд проблемних питань, що потребують вирішення та відповідного врегулювання на рівні чинного законодавства або конкретизації на рівні облікової політики сільськогосподарського підприємства (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Елементи системи бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва та напрями їх організації

Елементи системи бухгалтерського обліку	Сутність проблеми	Напрями удосконалення організації елементу системи бухгалтерського обліку в межах даного дослідження
1	2	3
<i>Проблеми застосування елементів методу бухгалтерського обліку за операціями з поточними біологічними активами тваринництва</i>		
Об'єкти обліку	Невизначений склад об'єктів бухгалтерського обліку в підгалузі тваринництва, зокрема, за операціями з поточними біологічними активами тваринництва	Розроблена класифікація поточних біологічних активів тваринництва (п. 1.2) дозволяє визначити склад об'єктів бухгалтерського обліку в підгалузі тваринництва, що становить базис для розробки системи рахунків аналітичного обліку поточних біологічних активів
Первинні документи	Нові форми первинних і зведених документів не набули широкого практичного застосування	У зв'язку з великою кількістю первинних документів, якими повинен оформлюватися рух поточних

Продовження табл. 2.2

1	2	3
		біологічних активів тваринництва, а також кваліфікаційною невідповідністю облікових працівників і їх схильністю до застосування звичних форм первинного обліку та з метою упорядкування реєстрації фактів господарського життя, розроблено графік документообігу за операціями з поточними біологічними активами тваринництва (Додаток Л)
Оцінка	Застосування оцінки біологічних активів за справедливою вартістю на практиці викликає ряд проблем, пов'язаних з відсутністю активного ринку на більшість видів сільськогосподарської продукції, що унеможливує виконання вимог діючих П(С)БО	Запропоновано методичку оцінки біологічних активів тваринництва протягом року за нормативною вартістю, що базується на коригуванні справедливої вартості поточних біологічних активів на рівень інфляції та на коефіцієнт сезонності (п. 2.1)
Аналітичний облік	Відсутність галузевих рекомендацій щодо побудови та застосування системи аналітичних рахунків, яка б дозволяла підвищити рівень аналітичності інформації для цілей прийняття обґрунтованих управлінських рішень	З урахуванням сукупності існуючих управлінських запитів та на основі розробленої класифікації поточних біологічних активів тваринництва та уточненого складу об'єктів бухгалтерського обліку запропоновано розрізи аналітичного обліку при відображенні операцій з поточними біологічними активами тваринництва (п. 2.2)
Рахунки обліку	Неможливість застосування аналітики до біологічних активів тваринництва, оцінених за первісною і справедливою вартістю, що призводить до зведення в обліку тварин на вирощування з різними обліковими оцінками в одну групу, та ускладнює документальне оформлення	
<i>Проблеми обліку окремих операцій з поточними біологічними активами тваринництва</i>		
Оприбуткування тварин	Ні в методичних рекомендаціях, ні в П(С)БО 30 «Біологічні активи» не регламентовано порядок оприбуткування тварин, одержаних у господарстві	Порядок відображення оприбуткування додаткових біологічних активів тваринництва запропоновано визначати в наказі про облікову політику (Додаток М)
Визначення приросту живої маси	Включення до валового приросту живої маси масу всього падежу	Запропоновано до розрахунку включати не живу масу всього падежу, а тільки прийняту за рахунок підприємства (Додаток М)

Організація бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах включає сукупність заходів щодо упорядкування механізму виявлення, вимірювання, реєстрації, групування, систематизації та передачі інформації про господарські операції з надходження, використання та вибуття таких активів в процесі господарської діяльності з метою прийняття економічно обґрунтованих та своєчасних управлінських рішень щодо подальшого використання поточних біологічних активів тваринництва.

При організації обліку поточних біологічних активів тваринництва слід враховувати ряд галузевих особливостей діяльності сільськогосподарського підприємства. В результаті дослідження встановлено вплив таких особливостей на організацію бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва (табл. 2.3).

Для цілей правильної організації бухгалтерського обліку слід керуватися тим, що відповідного дослідження об'єктами бухгалтерського обліку (поточними біологічними активами тваринництва з урахування їх класифікації, обґрунтованої в п. 1.2) є види тварин на вирощуванні та відгодівлі: молодняк великої рогатої худоби, свині, вівці, птиця, звірі, сім'ї бджіл або однорідні групи цих біологічних активів. Згідно із законодавчими вимогами розподіл сільськогосподарських тварин здійснюється на дві категорії – довгострокові та поточні, що є не зручним для визначення кількісно-сумового складу біологічних активів. При дослідженні раніше запропонована класифікація біологічних активів, що є ефективною при наданні інформації про повний кількісно-сумовий склад поточних біологічних активів тваринництва на сільськогосподарському підприємстві при прийнятті управлінських рішень.

Подальший розгляд організаційних засад побудови системи бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва слід здійснювати за напрямками організації бухгалтерського обліку, виділеними в таблиці 2.2.

Вплив галузевих особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств на організацію бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва

Особливість діяльності сільськогосподарського підприємства	Вплив на організацію бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва
Одержання продукції тваринництва та витрати на виробництво тривають упродовж року нерівномірно	Організація синтетичного та аналітичного обліку повинна забезпечувати окремий облік витрат тваринництва, зокрема для того, щоб була можливість визначати фактичну собівартість продукції тваринництва та порівнювати її з вартістю продукції на момент її одержання
Тварини як живі істоти мають різний рівень та інтенсивності розвитку, а отже відрізняються й рівнем продуктивності та можливості використання у господарстві	Облік тварин повинен вестися за видами, віковими та статевими обліковими групами, а собівартість продукції тваринництва, одержаної від таких груп, має визначатися з урахуванням витрат на утримання тварин та рівня їхньої продуктивності
При веденні обліку господарських операцій, пов'язаних з процесом сільськогосподарського виробництва у тваринництві, використовується окрема система документообігу, що розроблена для сільськогосподарської галузі	На підприємстві повинен затверджуватися графік документообороту для упорядкування руху облікової інформації та систематичного складання зведених первинних документів на рух поточних біологічних активів
У сільському господарстві виробничий цикл може тривати від кількох місяців до року, в результаті обчислення собівартості здійснюється в кінці року	Накопичення витрат повинно здійснюватися з урахуванням необхідності достовірного обліку виробництва, зокрема для того, щоб була можливість визначати фактичну собівартість продукції тваринництва станом на звітну дату

Проблему ідентифікації поточних біологічних активів тваринництва як об'єктів бухгалтерського обліку Харитонova А. вбачає в алгоритмічному застосуванні наступних умов:

1) біологічні активи визнаються запасами у випадках, якщо не використовуються в сільськогосподарській діяльності; утримуються для продажу; не визначений напрям їх використання підприємством (П(С)БО 9 «Запаси»);

2) біологічні активи визнаються основними засобами, якщо: використовуються в несільськогосподарській діяльності; очікуваний строк їх

використання – більше року (або операційного циклу, якщо він більше року) (П(С)БО 7 «Основні засоби») [100].

Вітчизняні бухгалтери сільськогосподарських підприємств використовують наступний порядок, визначений Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [50]:

1. Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» або П(С)БО 9 «Запаси» (П(С)БО 30 «Біологічні активи»).

2. Оцінка поточних біологічних активів справедливої вартості яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

3. Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

Зокрема, дане питання в контексті ідентифікації біологічних активів необхідно закріпити та конкретизувати в обліковій політиці сільськогосподарського підприємства, що дозволить уніфікувати процедури визнання поточних та довгострокових біологічних активів тваринництва відповідно до прийнятої їх класифікації, сприятиме однозначному трактуванню бухгалтерами фактів господарського життя, в результаті яких відбувається рух вказаних активів (приклад використання класифікації поточних біологічних активів тваринництва наведено в п. 2.1 Витягу з положення про облікову політику підприємства щодо бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, наведеного в Додатку М).

Проблеми застосування первинних документів полягають в тому, що у процесі вирощування та відгодівлі тварин в стаді постійно відбувається зміни. Кількість тварин збільшується як за рахунок одержання приплоду від свого маточного поголів'я, так і в результаті придбання племінного і товарного

молодняку. В результаті постійного руху поточних біологічних тварин у господарстві - надходження, продаж, вибуття тощо, необхідним є оформлення первинних документів з обліку біологічних активів. Сукупність документів, що розробляються не обмежується їх використанням тільки для обґрунтування облікових записів. Вони повинні забезпечити керівників структурних підрозділів інформацією для прийняття управлінських рішень, попереднього та наступного контролю за доцільністю та законністю господарських операцій, додержанням державної дисципліни [65, с. 24].

Однією із нагальних проблем є те, що в сільськогосподарських підприємствах застосовуються спеціалізовані форми первинних документів, що затверджені Міністерством сільського господарства ще в 1972 р. Більшість первинних документів не відповідає сучасним вимогам як за змістом так і за структурою. Саме тому розробляються нові спеціалізовані форми первинних документів.

Міністерство аграрної політики України наказом від 21 лютого 2008 року № 73 затвердило Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів. Перелік первинних і зведених документів, та основне їх призначення, з обліку поточних біологічних активів наведено у додатках до вказаних Методичних рекомендацій. На думку Скрипан О. П. «дані рекомендації не в повній мірі відображають всі специфічні особливості обліку, що впливають із нововведень в організацію бухгалтерського обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції, а тому вони потребують подальшого вивчення з метою їх удосконалення та застосування на аграрних підприємствах у майбутньому [87]. Підтримуючи дану позицію, вважаємо за доцільне удосконалення порядку облікового відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій з поточними біологічними активами тваринництва.

Важливим і обов'язковим є дотримання порядку оформлення всіх первинних документів з наявності та руху біологічних активів, адже, документальне підтвердження наявності та зміни кількісно-сумового складу біологічних активів є необхідним для прийняття правильних та ефективних управлінських рішень. З огляду на діяльність сільськогосподарських підприємств, бухгалтери у практичній роботі використовують старі форм первинних документів, що є для них більш зручнішим, ніж застосовувати нові. Звісно, що і форми реєстрів обліку використовують старого зразка. Лише звітність до органів державної влади подається в установленому порядку.

Перелік первинних документів для оформлення операцій з поточними біологічними активами тваринництва подано в п. 2.2 Витягу з положення про облікову політику підприємства щодо бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, наведеного в Додатку М. За результатами дослідження діяльності базових сільськогосподарських підприємства (ТОВ «Селищанське», ТОВ «Агро-Астра», ТОВ СОП «Михайлівське»), встановлено недотримання строків складання та подання первинних документів для обробки. Для усунення зазначеного, розроблено та запропоновано до впровадження графік документообороту для обліку поточних біологічних активів тваринництва (Додаток Л).

Для оформлення отриманого на фермі приплоду тварин (телят, поросят, ягнят, лошат та інших) в день одержання приплоду складають Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3).

У Вінницькій області кількість поголів'я великої рогатої худоби, свиней, овець нараховується в різних господарствах від 8 до 540 голів. Тому частота складання актів на приплід не однакова – в окремих господарствах акти складають щоденно, а в інших один раз на 5-20 днів, що залежить від частоти одержання приплоду. Таким чином, виникає потреба мати не тільки разові, а й накопичувальні форми актів на оприбуткування приплоду тварин. Для цього в

діючу форму акта потрібно додати графу «Дата». В день отримання приплоду в акті будуть відмічати дату і заповнювати інші реквізити.

Наявність двох форм акта на оприбуткування приплоду тварин зменшує кількість первинних документів і обсяг облікової роботи. Аналог такого підходу є в обліку товарно-матеріальних цінностей, наприклад, накладна – разовий документ, лімітно-забірна картка – накопичувальний документ.

Форму запропонованого акта на оприбуткування приплоду тварин доцільно використовувати у невеликих підприємствах та у разі відсутності автоматизованого обліку. Інші підприємства застосовують разову форму документа про що має зазначатися у обліковій політиці.

Дерев'яно С., Олійник Т. [18, с. 20] зазначили, що через відсутність впроваджених накопичувальних документів є проблема у визначенні валового приросту живої маси. При визначенні валового приросту живої маси вираховують вагу всього поголів'я молодняку та дорослих тварин на відгодівлі, яке загинуло. Однак, при визначенні валового приросту живої маси необхідно брати до уваги не живу масу всього падежу, а тільки прийняту за рахунок підприємства.

На собівартість приросту живої маси значно впливають втрати від падежу молодняку тварин і дорослих тварин на відгодівлі, тому що жива маса тварин, які загинули, повністю вираховується з отриманого приросту даної облікової групи, включаючи живу масу тварин, яка перейшла з попередніх років. Одним із напрямів усунення вказаних недоліків є трансформація первинних документів у накопичувальні відомості, наприклад Акту на оприбуткування приплоду тварин.

Анкетне обстеження 3 сільськогосподарських підприємств Вінницького, Тиврівського і Немирівського районів Вінницької області показало, що 87% опитаних для оцінки біологічних активів на застосовують ціни активного ринку, 93% опитаних стверджували, що вони застосовують у бухгалтерському обліку застарілі форми первинних документів. Деякі бухгалтери навіть не знали про

наявність нових спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.

У бухгалтерів відсутня достовірна інформація про ціни на біологічні активи тваринництва на активному ринку, немає форм первинних документів для відображення процедури їх оцінки за справедливою вартістю. Тому питання оцінки поточних біологічних активів тваринництва та їх документування досліджені нами більш глибоко.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» надає перевагу оцінці поточних біологічних активів за справедливою вартістю, але допускає також використання первісної вартості. У більшості сільськогосподарських підприємств Вінницької області оцінюють поточні біологічні активи тваринництва за первісною вартістю. Недоцільність оцінки поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю обумовлена, головним чином, відсутністю активного ринку та нестабільністю ринкових цін.

З метою недопущення завищення сум активів їх не можна оцінювати вище від ринкових цін. Тому перевищення фактичної собівартості поточних біологічних активів тваринництва над ринковою потрібно списувати на збитки. Робити це пропонуємо при складанні річного фінансового звіту, бо калькулювання фактичної собівартості продукції в сільському господарстві проводиться один раз на рік.

У разі оцінки поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю її доцільно коригувати на рівень інфляції та на коефіцієнт сезонності. Відповідно до сезону використовується коефіцієнт, що визначається підприємством самостійно і відображається в наказі про облікову політику підприємства.

За результатами дослідження розроблено форму Акту визначення вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції на звітну дату, що

дозволяє не завищувати витрати підприємства та не занижувати вартість поточних біологічних активів тваринництва.

У наукових публікаціях та статтях практичного характеру з проблематики бухгалтерського обліку, оподаткування та контролю біологічних активів актуалізуються питання проведення оцінки поточних біологічних активів тваринництва, особливо в контексті необхідності орієнтації на застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності. З урахуванням виявлених в ході дослідження проблем оцінки поточних біологічних активів, удосконалено застосування механізму оцінки поточних біологічних активів за нормативною вартістю, запропоновано відповідний порядок документування процедур оцінки. Приклад положень облікової політики підприємства щодо оцінки поточних біологічних активів тваринництва запропоновано п. 2.4-2.6 Витягу з положення про облікову політику підприємства щодо бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, наведеного в Додатку М.

Обов'язковим для функціонування системи бухгалтерського обліку та виконання нею інформаційної функції, що полягає в наданні повної, достовірної та аналітичної інформації, зокрема про стан та структуру поточних біологічних активів тваринництва, є рахунки бухгалтерського обліку. Для побудови раціональної системи синтетичного та аналітичного обліку поточних біологічних активів слід керуватися нормативними вимогами щодо застосування рахунків синтетичного обліку, а також інформаційними запитами системи управління для вибору аналітичних розрізів групування облікових даних про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва.

До січня 2007 року облік біологічних активів здійснювали на рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі». Однак, із запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» було змінено назву рахунку 21, з «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» на «Поточні біологічні активи».

Згідно з Інструкцією № 291 [28] на рахунку 21 «Поточні біологічні

активи» ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, які перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуваної з основного стада та реалізованої без постановки на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації.

На думку Гузар Б.С., «нині організація синтетичного та аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва та витрат на їх перетворення не можуть задовольнити інформаційні потреби відповідних користувачів. Для цього потрібно використовувати аналітичні рахунки, що відкриваються до синтетичних» [17, с. 72].

Синтетичний облік біологічних активів по рахунку 21 «Поточні біологічні активи» досліджувані підприємства Вінницької області (ТОВ «Селищанське», ТОВ «Агро-Астра», ТОВ СОП «Михайлівське») ведуть в журналі-ордері № 8 с.-г. по кредиту рахунку 21 та відомості аналітичного обліку 8.2. Записи по кредиту рахунку 21 здійснюються на підставі первинних документів. В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 21 з журнал-ордера переносять у Головну книгу.

Аналітичний облік за всіма субрахунками ведуть по матеріально-відповідальних особах, за виробничими та віковими групами. Організація належного аналітичного обліку поточних біологічних активів дозволяє на підставі формування достовірної та аналітичної інформації приймати рішення про доцільність використання такого активу у власному господарстві, а також оцінювати майбутні економічні вигоди та потенційні витрати при доведенні такого активу до стану, в якому він придатний до майбутнього використання. Для цілей удосконалення організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів пропонуємо використовувати підхід до ведення аналітичного обліку таких активів, розроблений на основі обґрунтованого в п. 1.2 підходу до їх класифікації.

Основою побудови аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва і витрат на їх перетворення є групи тварин і номенклатура витрат на їх утримання. Більш зручнішим на думку ГузарБ.С. є групування тварин за технологічною ознакою: молодняк великої рогатої худоби на випоюванні й дорошуванні; молодняк великої рогатої худоби та дорослі тварини на відгодівлі; ремонтний молодняк великої рогатої худоби; нетелі та корови-первістки до переведення їх у довгострокові біологічні активи; корови-донори ембріонів [17, с. 72]. Однак, на нашу думку, використання даних ознак призводить до наступних змін: виникає необхідність перегляду групувальних ознак в бухгалтерському обліку, а також зміни форм статистичної звітності.

Для уніфікації системи аналітичних рахунків і формування інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва у визначених аналітичних розрізах в обліковій політиці підприємства слід закріплювати їх перелік, так, як це запропоновано в п. 2.3 Витягу з положення про облікову політику підприємства щодо бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, наведеного в Додатку М.

При проведенні аналізу Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів Моссаковським В.Б. встановлено, що «в пункті 3.1. Методичних рекомендацій зазначено, що на окремих аналітичних рахунках мають обліковуватися поточні біологічні активи тваринництва, які оцінюються за первісною вартістю, а на окремих - за справедливою вартістю. В такому разі в одну групу - можуть включатися тварини, які мають різну оцінку. Це призведе до необхідності ведення індивідуального обліку приросту живої маси окремих тварин, що дуже ускладнить документальне оформлення операцій з оприбуткування приросту живої маси та подальшого обліку поголів'я» [57, с. 21]. Вважаємо, що позиція Моссаковського В. Б. є обґрунтованою, а в умовах комп'ютеризованої обробки облікових даних відокреслений облік операцій з оприбуткування приросту живої маси та подальший облік поголів'я для

працівників бухгалтерської служби спрощується.

У результаті дослідження встановлено, що для обліку поточних біологічних активів тваринництва необхідно виділити аналітичні розрізи відповідно до обґрунтованої вище класифікації поточних біологічних активів.

Для зручності у використанні аналітичних рахунків, при складанні звітності пропонуємо застосувати групувальні ознаки, що використовуються при складанні статистичної звітності.

З огляду на вищевикладене та на основі розробленої класифікації поточних біологічних активів тваринництва (рис. 1.8), запропоновано такі аналітичні розрізи до субрахунків 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» для бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, побудовані за технологічною ознакою (XXX – шифр відповідного субрахунку):

– XXX.1 «Молодняк тварин на вихованні й дорощуванні» (приплід, придбаний молодняк тварин);

– XXX.2 «Тварини на відгодівлі» (молодняк (до 1 року), дорослі тварини (від 1 до 2 років, старше 2 років, вибракувані з основного стада));

– XXX.3 «Ремонтний молодняк».

Запропоновані аналітичні рахунки бухгалтерського обліку для обліку молодняку тварин наведені в п. 2.3 Витягу з положення про облікову політику підприємства щодо бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, наведеного в Додатку М.

Відповідний підхід дозволить групувати поточні біологічні активи не тільки з урахуванням методики їх оцінки, а ще й базуючись на доходно-витратному підході до їх класифікації, що дозволить на основі такої облікової інформації приймати оперативні управлінські рішення щодо зміни призначення окремих видів та груп тварин. Типова кореспонденція рахунків для

бухгалтерського відображення господарських операцій з руху поточних біологічних активів тваринництва запропонована п. 2.7 Витягу з положення про облікову політику підприємства щодо бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, наведеного в Додатку И. Такі пропозиції можуть бути застосовані сільськогосподарськими підприємствами при організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів.

Нові форми фінансової звітності, по яких підприємства звітують, починаючи з першого кварталу 2013 р., відповідають Міжнародним стандартам фінансової звітності. Підприємства можуть не наводити в них статті, за якими відсутня інформація до розкриття, а також додавати статті фінансової звітності, які наведено в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [62].

Стаття може додаватися, якщо вона відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

У балансі по коду рядка 1110 відображають «Поточні біологічні активи». Пропонуємо «Перелік додаткових статей до фінансової звітності» доповнити такими статтями:

- «Поточні біологічні активи, оцінені первісною вартістю» - код рядка 1111;
- «Поточні біологічні активи, оцінені справедливою вартістю» - код рядка 1112.

Такі доповнення дадуть можливість сільськогосподарським підприємствам в балансі суттєву інформацію, щодо наявності поточних біологічних активів, яка пов'язана з оцінкою.

Останнім часом в умовах динамічного розвитку сільськогосподарських підприємств та необхідності залучення додаткових інвестицій та фінансування їх діяльності актуальності набуває питання підвищення якості звітної інформації, яка презентує діяльність такого сільськогосподарського підприємства. Тому додаткового розгляду потребує уточнення порядку формування та деталізації

показників річної фінансової звітності таких підприємств для цілей забезпечення передачі повної та достовірної інформації про фінансовий стан та результативність діяльності сільськогосподарських підприємств.

В Балансі підприємства поточні біологічні активи відображаються в розділі II Активу у статті «Поточні біологічні активи» (р. 1110), що відображає справедливу чи первісну вартість тварин на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, молодняку тварин на вирощуванні і відгодівлі. Причому, з урахуванням передбаченої П(С)БО 30 «Біологічні активи»варіативності оцінки біологічних активів та для надання користувачам інформації про підхід до оцінки біологічних активів, обраний підприємством (на основі чого ними може бути прийняте рішення про адекватність величини таких активів ринковій кон'юктурі), пропонуємо внести наступні зміни до форми № 1 «Баланс».

Інформація щодо поточних біологічних активи в стані біологічних перетворень розкривається виходячи із залишків по рахунку 21 «Поточні біологічні активи». Вважаємо, що такий підхід до розкриття інформації є достатнім, оскільки повніша деталізація груп поточних біологічних активів відповідно до запропонованої методики доцільна для впровадження лише на рівні управлінської звітності. Це пояснюється важливістю такої інформації для сільськогосподарських підприємств в контексті управління їх ліквідністю, а отже може становити комерційну таємницю та забезпечувати сільськогосподарським підприємствам конкурентні переваги. Тому вважаємо, що її розкриття в примітках може порушити економічну безпеку підприємства.

З метою формування відповідальності бухгалтерів за результати роботи та окреслення кола їх посадових обов'язків з урахуванням запропонованих положень облікової політики щодо бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, розроблено посадову інструкцію бухгалтера з обліку поточних біологічних активів тваринництва (Додаток П).

Розроблений та обґрунтований в роботі організаційний підхід до

бухгалтерського обліку операцій з поточними біологічними активами необхідно закріплювати на рівні підприємства в його обліковій політиці. Для цілей удосконалення загального порядку організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах розроблено проект положення про облікову політику для сільськогосподарських підприємств, який враховує їх галузеві особливості та спрямований на уніфікацію облікових процедур, що сприяє підвищенню якості облікової інформації підприємства, використовуваної для прийняття управлінських рішень. Так, положення про облікову політику пропонуємо доповнити:

- переліком об'єктів бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва;
- порядком оцінки поточних біологічних активів тваринництва;
- розрізами аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва (Додаток М).

Таким чином, для усунення недотримання строків складання та подання первинних документів для обробки розроблено та запропоновано до впровадження графік документообороту для обліку поточних біологічних активів тваринництва, що дозволить урегулювати на рівні підприємства потоки облікової інформації, підвищить оперативність та своєчасність її отримання, а також дозволить удосконалити систему комунікацій в умовах функціонування сільськогосподарського підприємства. Обґрунтовані напрями положень облікової політики за операціями з поточними біологічними активами тваринництва (встановлений перелік об'єктів бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, порядок їх оцінки та розрізи аналітичного обліку), а також запропонована посадова інструкція бухгалтера, відповідального за ведення обліку поточних біологічних активів, дозволяє уніфікувати процедури бухгалтерського обліку таких активів та сприяє підвищенню порівнянності та достовірності облікової інформації про них.

2.3. Внутрішній контроль поточних біологічних активів тваринництва

Внутрішній контроль на сільськогосподарському підприємстві сфери тваринництва здійснюється з метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів, зокрема, поточних біологічних активів тваринництва, забезпечення ефективного функціонування підприємства та його стійкості й максимального розвитку в умовах конкурентного середовища, отримання мінімуму ризиків діяльності.

У процесі здійснення господарської діяльності не на кожному сільськогосподарському підприємстві існує ефективна система внутрішнього контролю. Тому це питання є проблемним і потребує вирішення шляхом теоретичного обґрунтування та проведення практичних досліджень. Адже, як показали результати дослідження, ряд теоретико-методичних питань щодо контролю поточних біологічних активів тваринництва ще й досі не набули належного висвітлення і потребують більш докладного дослідження. Основною проблемою залишається організація та методика внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Столяр Л.Г. визначає внутрішній контроль як «сукупність заходів, що застосовуються всередині підприємства, які забезпечують запобігання та виявлення операцій з господарськими засобами та джерелами і дій посадових осіб, що суперечать цілям їхньої діяльності, або вимогам чинного законодавства» [92].

Сторожук Т.М. вказує, що «система внутрішнього контролю на підприємстві є ефективною у випадку якщо вона ефективно попереджує про виникнення недостовірної інформації, та виявляє недостовірність» [93]. Функція внутрішнього контролю полягає у регулюванні правильності використання, забезпечення збереження активів на підприємстві, створити умови, які унеможливили б крадіжки і зловживання, недопустимості

марнотратства у зберіганні і правильності списання поточних біологічних активів тваринництва. Внутрішній контроль необхідний для забезпечення впевненості керівництва підприємства в цілісності матеріальних і нематеріальних цінностей, що є на підприємстві.

Внутрішній контроль передбачає проведення заходів щодо збереження майна підприємства від знищення, розкрадання, дає змогу керівництву перевірити стан виконання завдань працівниками сільськогосподарського підприємства.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, «метою внутрішнього контролю є забезпечення достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності та результативності відповідно до завдань; достовірності фінансової, статистичної й управлінської звітності; виконання встановлених законодавством і керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат» [50].

На думку Яценко В.М. «якщо оцінювати стан внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах України, то він незадовільний. Найчастіше мають місце такі порушення, як зловживання службовим становищем, невиконання або неякісне виконання службових обов'язків, неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності» [108].

При побудові ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація підприємства повинна забезпечити:

- 1) формування достовірної, повної, доречної та оперативної інформації про стан діяльності підприємства на основі використання облікових та необлікових даних, що необхідна для успішного управління діяльністю;

- 2) налагодження системи документообороту сільськогосподарського підприємства, що сприяє збереженню його матеріально-технічної бази та

сировинно-ресурсного потенціалу;

3) встановлення системи критеріїв ефективності діяльності сільськогосподарського підприємства для визначення стратегії їх досягнення;

4) побудова надійної системи бухгалтерського обліку, яка виконує функцію інформаційної системи підприємства, на основі використання можливостей якої організується система комунікацій між підрозділами підприємства та здійснюється централізоване або децентралізоване прийняття управлінських рішень.

Внутрішній контроль проводиться самою організацією. Система внутрішнього контролю визначає внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення мети – забезпечення ефективного функціонування підприємства, збереження та раціональне використання засобів підприємства, правильність бухгалтерських записів, своєчасна підготовка фінансової інформації.

Організація внутрішнього контролю здійснюється на підприємстві з метою перевірки виконання працівниками своїх посадових обов'язків. Структура служби внутрішнього контролю затверджуються керівником підприємства.

Порядок організації внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва затверджується керівником підприємства.

Головний бухгалтер відповідає за правильність методики операцій з поточними біологічними активами тваринництва відповідно до вимог законодавчих актів, оформлення відповідних документів, складання звітів матеріально-відповідальних осіб тощо. Функції внутрішнього контролю за господарською діяльністю підприємства, крім керівника, може здійснювати бухгалтерська служба.

При цьому основними функціями бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером є:

– забезпечення дотримання на підприємстві встановлених одиниць

методологічних засад бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва;

- організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- контроль за правильністю ведення операцій з оприбуткування, зміни вартості поточних біологічних активів тваринництва, списанні в обліку тощо.

- перевірка складання документації матеріально-відповідальним особами підприємства;

- контроль правильності оформлення, приймання і списання поточних біологічних активів тваринництва,

- контроль за додержанням дисципліни, виконання посадових обов'язків.

- контроль за правильністю проведення інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва.

При проведенні внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва необхідно:

- 1) затвердити накази, положення, інструкції, та дотримання цих вимог працівниками підприємства. «Організація внутрішнього контролю»,– пише Сторожук Т.М, «покладена на керівника і головного бухгалтера підприємства. При цьому можливим є ведення внутрішнього контролю спеціальним підрозділом на підприємстві» [93]. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами, працівниками, дотримання внутрішнього розпорядку;

- 2) відповідальність за правильність оформлення документів з наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва та достовірність їх даних несуть особи, що склали документ;

- 3) обов'язки з перевірки та контроль оформлення, приймання-передачі,

списання поточних біологічних активів тваринництва, понесені витрати, правильності оформлення інвентаризаційних відомостей, та списання втрат, недостач, лишків тощо.

Зокрема, Н.Г. Здирко пропонує «для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю, насамперед, розробити внутрішні стандарти контролю, здійснити автоматизацію контролю та удосконалити нормативно-правову базу стосовно внутрішнього контролю. Також доцільно було б на сільськогосподарських підприємствах ввести посаду внутрішнього контролера, який би здійснював посилення контрольної функції за формуванням та розподілом прибутків, відповідальністю керівників перед пайовиками та достовірністю фінансової звітності, а також залучення додаткового капіталу інвестицій на село» [26].

Основними об'єктами внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства є:

- організаційна структура сільськогосподарського підприємства та система його комунікацій (робота економічних і технічних служб підприємства);
- система управління сільськогосподарським підприємством;
- процес планування та нормування витрат підприємства та інших показників його фінансово-господарської діяльності, положення щодо стимулювання працівників;
- стан організації та ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності;
- поточні біологічні активи тваринництва як елемент майна підприємства, частина його ресурсного потенціалу (молодняк тварин на випоюванні й дорощуванні; тварини на відгодівлі, дорослі тварини вибракувані з основного стада; ремонтний молодняк);
- система оподаткування діяльності підприємства та його окремих господарських операцій, стан розрахунків з бюджетом, своєчасність і повнота

сплати податків;

- фінансова звітність сільськогосподарського підприємства (з точки зору правильності її складання, повноти та достовірності);

- показники фінансової стійкості та платоспроможності підприємства, зокрема, забезпеченість підприємства власними оборотними коштами, платоспроможність і фінансова стійкість;

- внутрішній контроль результативності виробничо-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства та ефективності використання його матеріально-технічної бази.

Суб'єктом проведення внутрішнього контролю є структурний підрозділ підприємства або штатний працівник підприємства. Однак, в сучасних умовах розвитку сільськогосподарських підприємств, на нашу думку, ведення окремої посади внутрішнього контролера, а тим більше спеціалізованого контролюючого підрозділу, неможливе у зв'язку з тим, що:

- сільськогосподарські підприємства не згодні нести витрати на утримання власного контролера, оскільки всі контрольні функції в межах функціональних повноважень може виконувати керівник підприємства або головний бухгалтер;

- відсутні розвинені методики внутрішнього контролю фінансової звітності сільськогосподарських підприємств з урахуванням їх галузевих особливостей.

За результатами дослідження підходів до організації та методики внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва та практики діяльності досліджуваних сільськогосподарських підприємств Вінницької області, а саме ТОВ «Селищанське», ТОВ «Агро-Астра», ТОВ СОП «Михайлівське», обґрунтовано організаційно-методичні положення внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Так, встановлено, що метою внутрішнього контролю операцій з поточними

біологічними активами тваринництва є надання обґрунтованого висновку про законність, достовірність, доцільність операцій з поточними біологічними активами тваринництва, встановлення правильності ведення їх бухгалтерського обліку і його відповідність прийнятій обліковій політиці підприємства.

Запропоновано перелік завдань та відповідних об'єктів контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва, а також визначено перелік прийомів документального та фактичного контролю, які використовуються суб'єктами контролю для вирішення його завдань (табл. 2.4).

Предметом внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва визначено:

- правильність документального оформлення операцій з поточними біологічними активами тваринництва;
- достовірність даних аналітичного і синтетичного обліку;
- реальність відображення вартості поточних біологічних активів тваринництва у фінансовій звітності.

Нормативно-правову та інформаційну базу здійснення внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва можна поділити на три частини:

- 1) законодавчі та нормативні документи, які регулюють діяльність сільськогосподарських підприємств;
- 2) законодавчі та нормативні документи, які регулюють операції з поточними біологічними активами тваринництва;
- 3) законодавчі та нормативні документи, які регулюють організацію та методика здійснення контролю наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва.

Завдання та об'єкти контролю операцій підприємства з поточними біологічними активами тваринництва

<i>Завдання контролю</i>	<i>Об'єкт контролю</i>	<i>Прийоми документального і фактичного контролю</i>
Перевірка первинних даних про поточні біологічні активи тваринництва	Групи поточних біологічних активів тваринництва	Формальна, арифметична та нормативно-правова перевірка, застосування взаємної та зустрічної перевірки
Контроль дотримання чинного законодавства по операціях з поточними біологічними активами тваринництва	Організація бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва сільськогосподарського підприємства	Спостереження, опитування управлінського персоналу, взаємна формальна перевірка
Перевірка правильності документального оформлення операцій з поточними біологічними активами тваринництва	Групи поточних біологічних активів тваринництва	Формальна, арифметична та нормативно-правова перевірка
Перевірка фактичної наявності груп поточних біологічних активів тваринництва	Групи поточних біологічних активів тваринництва	Інвентаризація об'єктів поточних біологічних активів тваринництва
Контроль правильності відображення надходження, реалізації, списання поточних біологічних активів тваринництва на рахунках бухгалтерського обліку	Об'єкти поточних біологічних активів тваринництва, господарські операції з поточними біологічними активами тваринництва	Взаємна та арифметична перевірка, відновлення кількісно-сумового обліку, хронологічна перевірка
Визначення фактів реалізації за зменшеною ціною, необґрунтованого списання поточних біологічних активів тваринництва	Об'єкти поточних біологічних активів тваринництва, господарські операції з реалізації, безоплатної передачі та іншого вибуття біологічних активів тваринництва	Арифметична та нормативно-правова перевірка, застосування зустрічної перевірки
Перевірка оцінки фінансових результатів від реалізації поточних біологічних активів тваринництва фізичним особам або підприємствам	Показники фінансової звітності щодо доходів і витрат від реалізації поточних біологічних активів тваринництва та іншого їх використання	Арифметична та нормативно-правова перевірка, зустрічна перевірка
Визначення правильності зміни вартості поточних біологічних активів тваринництва	Первісна та справедлива вартість поточних біологічних активів тваринництва, господарські операції з переоцінки поточних біологічних активів	Арифметична, нормативно-правова перевірка, взаємна перевірка
Встановлення джерел фінансування, придбання (вирощування) поточних біологічних активів тваринництва	Показники фінансової звітності щодо джерел фінансування створення поточних біологічних активів тваринництва	Арифметична, нормативно-правова, взаємна перевірка, логічна перевірка, аналітичні процедури
Аналіз показників використання поточних біологічних активів тваринництва	Економічні показники ефективності та результативності використання поточних біологічних активів тваринництва	Логічна перевірка, аналітичні процедури

Джерела інформації внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва встановлено такі: Статут і засновницький договір; розпорядчі документи керівника підприємства по руху поточних біологічних активів тваринництва (накази, розпорядження, акти службові записки); Положення про облікову політику підприємства; первинні документи і облікові реєстри по обліку поточних біологічних активів тваринництва; Головна книга; Звітність підприємства: Баланс (ф. № 1), Звіт про фінансові результати (ф. № 2) в частині доходів і витрат від ліквідації, продажу поточних біологічних активів тваринництва, первинного визнання поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю, Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5); акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки і інша документація, яка узагальнює результати контролю; страхові поліси і тому подібне.

Контроль наявності і руху поголів'я тварин запропоновано проводити у такій послідовності. Спочатку перевіряються стан тваринницьких ферм, збереження тварин, умови їх утримання і годівлі, потім «операції з руху тварин (надходження приплоду, придбання тварин, переведення з однієї обліково-виробничої групи в іншу, реалізація, забій тощо). Контроль господарських операцій з надходження та вибуття тварин проводиться вибіркоким способом. Проте, якщо при перевірці встановлені суттєві порушення або зловживання, проводиться суцільна ревізія вказаних операцій. Джерелами даних для контролю є первинні документи з надходження і вибуття тварин, реєстри зоотехнічного і бухгалтерського обліку (журнал-ордер 8 с.-г. і відомість № 8.1 с.-г.), бізнес-план, виробничі звіти з тваринництва, статистична звітність, річна і періодична бухгалтерська звітність. При цьому поєднують прийоми документального і фактичного контролю, внаслідок чого підвищується якість контрольно-ревізійної роботи.

Запропоновані етапи контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва:

1) перевірка первинних документів і звітності ферм про рух худоби і птиці; 2) контроль повноти і своєчасності оприбутковування худоби і птиці; 3) контроль вибуття поголів'я тварин і птиці; 4) контроль збереження худоби і птиці.

За кожним із запропонованих етапів розроблено порядок дій контролера.

Перевірка первинних документів і звітності ферм про рух худоби і птиці. У процесі вирощування поточних біологічних активів тваринництва в стаді тварин постійно відбуваються зміни. Кількість тварин збільшується як за рахунок отримання приплоду від свого маточного поголів'я, так і за рахунок придбання племінного молодняку і молодняку тварин у окремих осіб в порядку закупівлі. Збільшується також і поголів'я на відгодівлі за рахунок постановки на відгодівлю худоби, вибракуваної з основного стада та збільшення ваги. У стаді постійно відбуваються зміни внаслідок переміщення молодняку з однієї вікової групи в іншу і збільшення живої маси і вартості худоби.

Важливе значення має своєчасний облік отриманого приплоду. Перевірка первинних документів на рух поточних біологічних активів тваринництва дозволяє суб'єкту контролю зробити висновок про стан документування та дисципліни ведення обліку на фермах, що в цілому характеризує систему бухгалтерського контролю на сільськогосподарському підприємстві.

Контроль повноти і своєчасності оприбутковування худоби і птиці. Завданням контролю є перевірка повноти і своєчасності оприбутковування приплоду по кожному виду тварин, фермі і матеріально відповідальній особі. Для цього перевіряють записи в первинних документах (актах на оприбутковування приплоду тварин), реєстрах зоотехнічного і бухгалтерського обліку. Окремо слід перевірити збіг дат реєстрації приплоду в різних документах і облікових реєстрах.

Використовуючи дані журналу запліднення і отелення великої рогатої худоби про кількість тільних корів, дати передбачуваних і фактичних отелення, слід перевірити, чи на всіх народжених телят складені акти на

оприбутковування, а потім встановити, чи весь приплід оприбутковано в бухгалтерському обліку (журнал-ордер 8 с.-г.). Аналогічно перевіряється повнота оприбутковування приплоду інших видів тварин. Про неповне оприбутковування приплоду можуть свідчити результати інвентаризації, якщо фактична наявність молодняку народження поточного року виявиться більшою за облікові дані. Неповне оприбутковування приплоду може бути встановлене шляхом співставлення кількості дійних корів і нетелей з оприбуткованим приплідом. Кількість дійних корів визначають по Журналу обліку надою молока і Журналу запліднення і отелення великої рогатої худоби. При виявленні фактів неповного оприбутковування приплоду слід встановити, чи не приховано таким шляхом випадки загибелі молодняку, нестач, розкрадань тварини, чи не створювалися невраховані надлишки для подальшого оформлення фіктивних актів на закупівлю худоби від населення і присвоєння грошових коштів.

Сільськогосподарські підприємства закупають молодняк тварин (в основному молодняк великої рогатої худоби) у населення на договірних умовах. При перевірці даних операцій необхідно встановити, чи на все закуплене поголів'я були складені договори (акти); чи правильно визначена ціна молодняку; чи всі тварини оприбутковані.

Практика внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва на досліджуваних підприємствах показує, що при оформленні господарських операцій по закупівлі молодняку у населення іноді допускаються зловживання, пов'язані з припискою ваги і поголів'я худоби, складанням підроблених документів, зокрема, є випадки складання посадовими особами підроблених документів про закупівлю у населення за готівковий розрахунок молодняку ВРХ з привласненням грошей підприємства (молодняк при цьому заповнювався за рахунок оприбутковування приплоду). Тому при встановленні інвентаризацією статей пересортувань молодняку ВРХ необхідно виявити причини їх утворення. При виявленні підроблених документів на закупівлю тварин у населення необхідно отримати письмові

пояснення посадових осіб і осіб тих, що продали худобу, скласти про це акт і вимагати відшкодування заподіяного господарству збитку.

При придбанні худоби можуть бути завищені вага і вартість купленої тварини. Для встановлення таких фактів потрібно перевірити живу вагу закупленої худоби між черговими зважуваннями. Вага, менша, ніж вказана в актах на закупівлю, свідчить про приписки. Тому значні відхилення у вазі тварин, загибель і пропажа закупленої у населення худоби повинні бути перевірені.

Перевірка операцій по придбанню тварин в інших підприємствах і організаціях проводиться у наступному порядку. Перевіряється законність придбання, правильність документального оформлення операцій з придбання худоби, відповідність цін, вказаних в рахунках-фактурах і платіжних вимогах, цінам, встановленим на племінну і місцеву худобу, а також повнота оприбутковування тварин.

Під час внутрішнього контролю руху худоби треба перевірити своєчасність і правильність оформлення документів на переведення тварин з однієї обліково-виробничої групи в іншу. Перевірка проводиться шляхом співставлення вказаних в актах на переведення записів зі встановленими даними перерозподілу за окремими видами і групами тварин.

Зустрічаються випадки невчасного переводу розтелених телиць в основне стадо корів, складання підроблених документів на переведення, продуктивних корів на відгодівлю, які через деякий час знову зараховуються до основного стада. Тому повинні бути перевірені всі випадки зворотного переводу тварин з відгодівлі в основне стадо.

Окремо перевіряють правильність визначення і оприбутковування 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. У результаті створюється «резерв» ваги поголів'я (зазвичай відгодівельного), за рахунок чого при забої в господарстві списують тварин значно меншою

забійною вагою. Для встановлення вказаних фактів необхідно відомості зважування тварин і розрахунки визначення приросту звірити з розрахунками по нарахуванню оплати праці працівникам тваринництва, Звітами про рух худоби і птиці на фермі, записами в журналі-ордері №8 с.-г. і відомості № 8.1 с.-г. Ефективним прийомом контролю є співставлення даних про приріст тієї або іншої групи тварин за суміжні періоди, що дозволяє виявити приписки приросту.

Контроль вибуття поточних біологічних активів тваринництва. З господарства тварини і птиця вибувають у результаті їх реалізації, забою, загибелі і через інші причини. Реалізація худоби є одним із основних напрямів зменшення поголів'я. При перевірці операцій з реалізації худоби встановлюються законність, доцільність, правильність оформлення і відображення цих операцій в обліку. Реалізація є законною в тому випадку, якщо вона проводиться згідно з бізнес-планом або за рішенням керівництва. Щоб оцінити доцільність реалізації худоби, необхідно встановити, чи не було випадків безконтрольного продажу поголів'я з метою додаткового отримання виручки і прибутку, що приводить до скорочення розвитку тваринництва; 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, встановлюють причини забою, відповідність фактичного виходу продуктів нормативам, повноту і своєчасність оприбутковування м'ясопродуктів, а також правильність їх використання. Окремо перевіряють факти вимушеного забою тварин. Для цього вивчають акти на вибуття поголів'я, діагноз хвороб, що стали результатом падежу. Якщо хвороби явилися наслідком незадовільного утримання і годівлі тварин, необхідно встановити винних посадових осіб, визначити суму втрат від падежу худоби. При цьому рекомендується на основі актів на вибуття тварин і птиці складати накопичувальну відомість, що дозволяє провести всебічний аналіз причин

втрат. Крім того, перевіряється правильність складання актів на вибуття тварин і птиці (заповнення реквізитів, підписи, вказані види і кількість отриманої продукції і її призначення, затвердження актів керівником сільськогосподарського підприємства). Слід також перевірити правильність відображення падежу тварин в бухгалтерському обліку.

Контроль збереження худоби і птиці. Щоб перевірити, як забезпечується збереження тварин, встановити факти їх розкрадань, неповного оприбутковування приплоду і інших зловживань, необхідно проводити контрольну інвентаризацію тварин. Її поєднують з оглядом стану тваринницьких ферм. До початку інвентаризації завідувач фермою чи інша матеріально відповідальна особа повинна зробити на підставі наявних документів записи у Книзі обліку руху худоби і вивести залишок поголів'я па день інвентаризації. Вони ж дають інвентаризаційній комісії розписку в тому, що всі документи, що відносяться до надходження і вибуття тварин, здані в бухгалтерію і що ніяких не оприбуткованих або вибулих тварин, не оформлених документами, немає.

Перерахунок тварин одночасно ведуть суб'єкт проведення контролю і матеріально відповідальна особа. При розбіжності даних застосовується повторний перерахунок. Роботу слід організувати таким чином, щоб перераховане поголів'я не могло бути знову пред'явлено до інвентаризації.

Результати контрольної інвентаризації тварин оформляються актом, який підписується членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою. Остання дає комісії розписку про те, що інвентаризація тварин проведена в її присутності, претензій щодо проведення і оформлення результатів інвентаризації немає і вказане в акті поголів'я тварин прийнято під особисту відповідальність. У разі нестачі або надлишку тварин суб'єкт внутрішнього контролю повинен отримати у матеріально відповідальної особи письмове пояснення про причини виявлених відхилень, яке разом з актом служить підставою для регулювання інвентаризаційних різниць.

Для правильного здійснення внутрішнього контролю, отримання

достовірних даних найефективнішим методом контролю за наявністю і рухом поточних біологічних активів тваринництва є визначення їх фактичного стану шляхом проведення інвентаризації.

Ряд її методологічних і організаційних питань потребують розробки, вдосконалення, проте проведення інвентаризацій було, є і залишається єдиним способом контролю за точністю даних, що надаються бухгалтерським обліком.

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879, керівник підприємства відповідає за організацію та проведення інвентаризації. На підприємствах розпорядчим документом керівника створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія, до складу якої включаються досвідчені працівники. Очолює і затверджує склад комісії керівник підприємства. До складу комісії запропоновано призначати: керівника (або його заступника); головного бухгалтера; керівників структурних підрозділів; головних спеціалістів галузей і служб та ін. При необхідності, через великий обсяг робіт, можливе створення місцевої робочої інвентаризаційної комісії у відділках, на фермах, і на дільницях, у майстернях тощо.

У зв'язку зі специфікою сільськогосподарського виробництва Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків не розкриває всіх галузевих нюансів проведення інвентаризації. Тому додатково для цих потреб використовують Інструкцію з інвентаризації засобів у сільськогосподарських підприємствах, затверджену Міністерством сільського господарства СРСР від 24.07.85 р. № 2691. Цим документом користуються і сьогодні, але застосовувати на практиці можна лише ті його положення, які не суперечать чинному законодавству України.

Дотримуючись законів України перед членами інвентаризаційної комісії постають наступні завдання:

- виявлення фактичної наявності поточних біологічних активів тваринництва;

- встановлення лишків або нестач поточних біологічних активів тваринництва шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

- перевірка дотримання умов і порядку збереження поточних біологічних активів тваринництва на підприємстві;

- перевірка реальності первісної, та/або справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва;

- проведення профілактичної роботи щодо забезпечення збереження поточних біологічних активів тваринництва;

- організація проведення інвентаризацій;

- здійснення контрольної перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибірккові інвентаризації у місцях зберігання;

- Інвентаризаційною комісією при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводять за дорученням керівника підприємства повторних суцільні інвентаризації;

- розглядають письмові пояснення осіб, що допустили нестачу або псування цінностей чи інші порушення, відображають у протоколі;

- спільно з бухгалтерією підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації та розробляють пропозиції щодо зарахування нестач і лишків з пересортування, а також списання нестач;

- несуть відповідальність за своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошові кошти і документи, цінні папери і заборгованість у розрахунках.

Кількість інвентаризацій та дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, визначається підприємством, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Для здійснення річної інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва підприємства необхідні дані бухгалтерського обліку про їх

залишки. Тому перед проведенням підприємством інвентаризації в присутності комісії матеріально відповідальні особи складають матеріальний звіт і здають до бухгалтерії.

Мета проведення інвентаризації полягає у виявленні фактичної наявності поточних біологічних активів тваринництва, встановленні їх надлишку або нестачі; перевірці дотримання умов утримання тощо.

Під час дослідження діяльності базових сільськогосподарських підприємств встановлено такі порушення порядку проведення інвентаризації:

1. Склад інвентаризаційної комісії не затверджений керівником.
2. Документальне підтвердження відсутності хоча б одного члену комісії під час проведення інвентаризації.
3. В наказі про проведення інвентаризації не зазначені строки її проведення.
4. При неможливості зупинення господарської діяльності прибуткові та видаткові документи не завізовані представником інвентаризаційної комісії.
5. У матеріально відповідальних осіб не взяті розписки про те, що всі прибуткові та видаткові документи здані до бухгалтерії.
6. Проводиться порівняння даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю, а не навпаки.
7. Під час перерв в роботі комісії не закритий доступ стороннім до приміщення, де зберігаються інвентаризаційні описи.
8. Інвентаризаційний опис оформлено без дотримання встановлених вимог.

Інвентаризацію поточних біологічних активів Т.О. Олійник запропоновано проводити за такими етапами:

1. Підготовка поточних біологічних активів для проведення інвентаризації шляхом групування за видами, групами.
2. Проведення інвентаризації – виявлення, перерахування фактичних залишків поточних біологічних активів тваринництва і відображення їх в інвентаризаційних описах. Окрім того, в окремі відомості необхідно внести ті

поточних біологічних активів тваринництва, які поступили на підприємство чи були передані у виробництво під час проведення інвентаризації.

3. Звірка показників. Інвентаризаційні описи передаються в бухгалтерію, і бухгалтер вказує в опису кількість і ціну поточних біологічних активів, ґрунтуючись на даних бухгалтерського обліку, аналітичного обліку по кожному виду (сорту, найменуванню) запасів.

4. Приймання рішень про відображення інвентаризаційних різниць. Інвентаризаційні різниці можуть бути відображені в бухгалтерському обліку тільки після того, як інвентаризаційна комісія прийме відносно них відповідне рішення, а керівник підприємства це рішення затвердить.

5. Відображення результатів інвентаризації в обліку. Первинним документом, на підставі якого бухгалтер відображає в обліку господарські операції з виконання інвентаризаційних різниць є висновок інвентаризаційної комісії, затверджений керівником підприємства [66].

Кожний вид тварин інвентаризується окремо і окремо вказується в інвентаризаційному описі. Крім цього робочу худобу й особливо цінні породи тварин заносять до інвентаризаційного опису індивідуально із зазначенням інвентарного номеру, клички, породи, угодованості, року народження, живої маси та балансової вартості.

Окремо необхідно виділити молодняк великої рогатої худоби, племінних коней і робочої худоби із зазначенням номера, статі, клички, породи тощо. Дані про поділену на групи худобу на відгодівлі, молодняк свиней, овець, кіз та інші види худоби, а також птицю знаходять своє місце в описах згідно з номенклатурою, що прийнята в облікових реєстрах, із зазначенням кількості голів і живої ваги за кожною групою.

Для оформлення результатів інвентаризації по групах тварин використовують інвентаризаційні описи їх складають за видами тварин, окремо за фермами, цехами, відділенням, бригадами в розрізі облікових груп і матеріально відповідальних осіб. Для виявлення результатів інвентаризації бухгалтерія сільськогосподарського підприємства складає порівняльні

відомості. У них відображають розбіжності між показниками за даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів. Відповідно до рішень інвентаризаційної комісії та актів у бухгалтерії господарства проводять записи по рахункам.

У разі виявлення розбіжностей між фактично наявністю поточних біологічних активів тваринництва та обліковими даними складають Відомість результатів інвентаризації. До відомості треба додавати письмове пояснення матеріально відповідальної особи про причини відхилення.

За наслідками інвентаризації робоча інвентаризаційна комісія повинна скласти протокол із зазначенням у ньому результатів інвентаризації і висновків щодо них, а також пропозицій про залік нестач і лишків.

Виявлені лишки поточних біологічних активів тваринництва підлягають оприбуткуванню з відображенням у складі доходів підприємства. Водночас з цим необхідно встановити причини виникнення надлишків і винних осіб у цьому. Нестача поточних біологічних активів тваринництва списується на винних осіб.

З урахуванням інформаційних запитів суб'єктів господарювання, організацію і методику проведення внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва запропоновано будувати з урахуванням галузевих особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств, виділено етапи його проведення, відповідно до чого розроблено Програму проведення зазначеного контролю (Додаток Н), окреслено склад об'єктів контролю, сформульовано завдання та визначено склад інформаційного забезпечення процесу контролю, що сприяє оптимізації процесу контролю та підвищує його результативність. Застосування запропонованої методики контролю поточних біологічних активів тваринництва у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств дозволяє запобігти порушенням у веденні бухгалтерського обліку та виявити відхилення фактичного стану активів від відображеного в обліку.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ПОТОЧНИМИ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ТВАРИННИЦТВА

3.1. Удосконалення документального забезпечення оцінки біологічних активів

Доказова повноцінність і достовірність інформації, яка циркулює в бухгалтерському обліку, базується на документальному підтвердженні здійсненого господарського факту.

Лише дані, що містяться в первинному документі, є єдиною підставою для відображення господарських операцій у поточному бухгалтерському обліку.

Саме на основі первинних документів у бухгалтерському обліку фіксується і накопичується різнобічна інформація про стан та рух біологічних активів, необхідна для здійснення безперервного контролю, підготовки та прийняття рішень на всіх ділянках і рівнях управління.

Враховуючи те, що формування первинних документів є початковою стадією бухгалтерського обліку та основою подальших записів в облікових регістрах, особливої уваги потребує правильна організація та подальше вдосконалення первинного обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах країни [80].

Першим первинним документом, розробленим для фіксування справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції як на дату балансу, так і при первісному визнанні, став Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції.

Форма цього документу вперше була запропонована у навчальному посібнику під загальною редакцією професора В.М. Жука [64].

У книзі під редакцією М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка [8] висвітлено та охарактеризовано організацію первинного обліку довгострокових та

поточних біологічних активів на базі Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах [51].

Дослідження публікацій вчених щодо документального забезпечення обліку біологічних активів показує наявність значних наукових напрацювань з цього питання. Разом з тим, їх аналіз дозволив виявити низку відкритих питань, що потребують вирішення.

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку первинними документами вважаються документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [78].

Для того щоб дані можна було вважати достовірними та повними, первинний документ, який їх містить, повинен відповідати певним критеріям.

Основні регламентовані вимоги до оформлення первинних документів, які використовуються в бухгалтерському обліку, наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81] та Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [78]. Серед перелічених критеріїв особливе місце відводиться наявності всіх обов'язкових реквізитів.

Реквізитами первинного документу вважаються показники, які містяться в такому документі і характеризують зафіксовану в ньому господарську операцію. Відповідно до нормативно-правових вимог такими є:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- посада осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і

правильність її оформлення;

- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити такі, як код підприємства з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операції тощо.

Форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [51]. Відповідно до цього нормативно-правового акту всі первинні документи, призначені для обліку біологічних активів, умовно можна розділити на три групи:

- 1) первинні документи, що фіксують надходження біологічного активу;
- 2) первинні документи, що фіксують рух (переміщення) біологічного активу в середині підприємства;
- 3) первинні документи, що фіксують вибуття біологічного активу з підприємства.

На перший погляд, форми первинних документів, запропоновані державою, охоплюють всі види господарських операцій з біологічними активами, та їх цілком достатньо. Проте, результати опитування, проведеного серед бухгалтерів сільськогосподарських підприємств шляхом анкетування, свідчать про протилежне, а саме: 50,5 % респондентів вважають основною проблемою, яка виникла в поточній роботі бухгалтерської служби при впровадженні П(С)БО 30 «Біологічні активи», відсутність необхідних форм первинних документів.

Враховуючи те, що форми первинних документів, в яких фіксується історична (фактична) собі вартість біологічних активів, використовувалися до впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи», вони не можуть бути причиною ситуації, яка описана вище. Тому, логічним є висновок про те, що основу

проблемності документального забезпечення облікових записів щодо біологічних активів складає відсутність форм, призначених фіксувати оцінку біологічних активів по справедливій вартості.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» оцінка біологічних активів по справедливій вартості з урахуванням інших факторів (зокрема, витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану придатності, очікуваних витрат на місці продажу тощо) здійснюється:

- при отриманні як внесок до статутного капіталу підприємства;
- при безоплатному отриманні;
- на дату проміжного та річного балансу;
- при первісному визнанні.

Зі ставлення наведеного вище переліку випадків застосування оцінки по справедливій вартості із затвердженими первинними документами підтвердило відсутність необхідних форм.

Для ліквідації утвореного дефіциту необхідної первинної документації, вважаємо за необхідне розробити Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу та Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів.

При внесенні до статутного капіталу біологічних активів відповідно до ст. 115 Цивільного кодексу України такі активи підлягають грошовій оцінці за домовленістю між засновниками (учасниками) створюваного товариства або незалежній експертній оцінці у визначених законом випадках [101].

Засновники (учасники) мають право на власний вибір:

- 1) або самостійно оцінити майно, що вноситься до статутного капіталу новоствореного підприємства, і скласти про це відповідний акт;
- 2) або звернутися до професійного оцінювача (обов'язково для підприємства із часткою державної власності) (рис. 3.1).

Оскільки залучення незалежних експертів-оцінювачів крім того, що вимагає додаткових витрат, не усуває необхідності документального підтвердження погодження визначеної справедливої вартості засновниками,

найбільш прийнятним вважаємо перший варіант.



Рис. 3.1. Порядок відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів як внеску до статутного капіталу [80]

Документальним підтвердженням прийому-передачі та оцінки біологічних активів до статутного капіталу підприємства слугуватиме розроблений Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу.

Оформлення названого Акту вирішує відразу дві проблеми:

- 1) необхідність встановлювати вартість біологічного активу як внеску до статутного капіталу для зарахування на баланс підприємства;
- 2) підтвердження факту внесення засновником вкладу до статутного капіталу юридичної особи для державної реєстрації такої юридичної особи.

Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу

складається і підписується засновниками та керівником новоствореного підприємства, який приймає на відповідальне зберігання передані біологічні активи. Затвердження Акту відбувається на основі Протоколу зборів засновників, про що робиться запис у шапці документу.

Форма цього документа має містити в собі інформацію щодо біологічних активів, які передається до статутного капіталу (найменування, кількість), та їх грошову оцінку в національній валюті України. В Акті обов'язково слід зазначити персональні дані кожного із засновників для їх ідентифікації. Персональними даними для фізичних осіб є серія і номер паспорта, ким і коли виданий, ідентифікаційний номер; для юридичних осіб – код за ЄДРПОУ, банківські реквізити та юридична адреса.

Зауважимо, якщо біологічні активи до статутного капіталу передає юридична особа, то в Акті в обов'язковому порядку зазначається, в особі кого представлена така юридична особа та на підставі чого діє її представник.

Примірники Акту оформляються по одному для кожного учасника такої господарської операції.

Господарські операції, здійснювані сільськогосподарськими підприємствами в своїй діяльності, дуже різноманітні. Безоплатна передача (отримання) майна, зокрема, біологічних активів, нечасто, проте теж має місце на практиці. Така операція найчастіше використовуються для надання негрошової підтримки іншим підприємствам, рідше – для того, щоб "списати" з балансу непотрібне майно.

Оскільки чинним законодавством не передбачено типової форми первинного документу для підтвердження факту безоплатного отримання біологічних активів, його рекомендують складати в довільній формі. Сільськогосподарські підприємства, вирішуючи самостійно проблему документального підтвердження здійсненої господарської операції, переважно формально підходять до цього питання та не виконують основні вимог, висунуті до первинного документа.

Так, зокрема, для надання первинному документу юридичної сили слід

дотримуватися норм щодо обов'язкових реквізитів. Для усунення існуючих та потенційних невідповідностей у первинних документах пропонуємо використовувати Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів, призначений для оформлення безоплатного отримання (передачі) біологічних активів, згідно з яким одна сторона передає безкоштовно майно у власність іншій стороні.

При оформленні безоплатного приймання біологічних активів Акт складається бухгалтерією приймаючої сторони або приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника сільськогосподарського підприємства і підписується керівником або головою комісії відповідно (зі сторони отримувача) та керівником або уповноваженою особою підприємства-передавача (зі сторони передавача).

Структурно запропоновану форму Акту умовно можна розділити на три частини: верхню, основну та прикінцеву. В верхній частині міститься гриф затвердження підприємств-учасників угоди. В основній частині наводяться відомості про найменування біологічних активів, що передаються (приймаються), їх кількість та справедлива вартість; в нижній частині зазначаються реквізити кожної зі сторін здійснюваної господарської операції (назва, код ЄДРПОУ, банківські реквізити, адреса). Акт скріплюється печатками приймаючої та передаючої сторони.

До Акту можуть бути додані документи, в яких міститься інформація про якісні характеристики біологічних активів, що передаються, наприклад, племінні свідоцтва (сертифікати) та договір безоплатної передачі (за умови підписання такого).

Порядок документального оформлення процесу приймання безоплатно отриманих біологічних активів наведено на рис. 3.2.

Акт складається у двох примірниках (для підприємства, що передає, та для підприємства, що отримує біологічні активи). Він є основою для визначення первісної вартості отриманих активів і зарахування їх на баланс.

Запропоновані форми первинних документів можуть бути використані

також як основа для розробки відповідних форм і щодо сільськогосподарської продукції.



Рис. 3.2. Порядок документального оформлення приймання-передачі біологічних активів на безоплатній основі [80]

Проведене дослідження показало, що запропоновані та адаптовані до практики форми первинних облікових документів дозволяють раціонально організувати бухгалтерський облік визначення справедливої вартості біологічних активів, здійснювати контроль за достовірністю проведеної оцінки та отримувати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Отже, вдосконалення первинного обліку сільськогосподарської діяльності на основі розробки нових форм документів дозволяє систематизувати документальне підтвердження операцій із визначення справедливої вартості біологічних активів, сприяє правильному, своєчасному і повному відображенню на рахунках бухгалтерського обліку здійсненої оцінки.

3.2. Облік поточних біологічних активів тваринництва: управлінський аспект

За сучасних умов господарювання для прийняття ефективних управлінських рішень і з метою успішного контролю активів сільськогосподарського підприємства керівництву необхідна своєчасна, точна та деталізована інформація про стан активів, величину доходів та витрат, економічні показники господарської діяльності підприємства. Необхідна та достовірна інформація забезпечується правильним підходом до організації та ведення управлінського обліку.

З метою стабільності функціонування підприємства, покращення його фінансового стану та зростання прибутку від операційної та інших видів діяльності необхідно, на думку Моссаковського В. Б. [57, с. 23] та Бублик С.Я. [7] здійснити ряд заходів, а саме:

- сформувати належний масив інформації, що характеризує наслідки роботи підприємства та його підрозділів;
- провести аналіз наслідків діяльності та розробити практичні і стратегічні рішення на альтернативній основі щодо перспектив діяльності підприємства;
- систематично здійснювати контроль за дотриманням окремими виконавцями, в першу чергу, керівниками підрозділів (центрів витрат та центрів прибутку) завдань, передбачених керівництвом щодо витрат та виходу сільськогосподарської продукції та її реалізації, якщо це доручено підрозділу;
- підвести підсумки за результатами контролю щодо наслідків діяльності підрозділів та розробити завдання на перспективу.

В практику діяльності підприємств України поняття управлінського (внутрішньогосподарського) обліку введено Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Значна частина вчених вважають, що «до теперішнього часу питання управлінського обліку і аналізу виробничих запасів на підприємствах сільського господарства не опрацьовані на належному рівні. Управлінський облік і аналіз в контексті специфіки галузі в науковій літературі практично не висвітлений» [1].

Вагомий внесок у дослідження проблем управлінського обліку в сільському господарстві зробили такі вчені Гузар Б.С., Захарова О.В., Людвенко Д.В., Струк Б.М., Ткач М.В., Чумаченко М.Г., Шатковська Л.С. Проте, незважаючи на значні наукові дослідження вчених, залишається ще багато питань, що потребують вирішення. Тому подальше дослідження спрямоване на вирішення ряду проблемних питань, зокрема:

- забезпечення можливості оцінки майбутніх економічних вигод та альтернативних доходів від використання поточних біологічних активів тваринництва;

- забезпечення можливості оцінки витрат сільськогосподарського підприємства, пов'язаних з додатковими заходами та підготовкою поточних біологічних активів тваринництва до використання за визначеним на підприємстві призначенням;

- необхідність визначення податкових наслідків господарських операцій з поточними біологічними активами тваринництва для запобігання порушенням у сфері дотримання податкового законодавства;

- необхідність підвищення якості інформації про структуру активів сільськогосподарського підприємства, зокрема, про структуру поточних біологічних активів тваринництва;

- формування в бухгалтерському обліку інформації про вартість поточних біологічних активів тваринництва для цілей управління вартістю сільськогосподарського підприємства та його ліквідністю і платоспроможністю;

На думку К.В. Безверхого та С.І. Ковач «організація управлінського обліку повинна забезпечити отримання інформації, потрібної для контролю поточної діяльності підприємства та його структурних підрозділів, оптимізацію використання ресурсів, визначення ефективності виробництва, тактики управління та планування, прийняття оптимальних управлінських рішень. Необхідність ведення управлінського обліку не визначається жодним законодавчим актом. Тим не менше його роль в управлінні підприємством

постійно зростає» [2]. Встановлено, що для ведення управлінського обліку на підприємствах не існує теоретичних та практичних рекомендацій. Наявні наукові розробки вчених не вирішують проблеми створення цілісної системи управлінського обліку в сільському господарстві. Система організації управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах України не забезпечує сучасні умовами господарювання. Не має відповідного нормативного, документального та методичного його забезпечення.

Із запровадженням положення стандарту бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» на сільськогосподарських підприємствах змінено не лише порядок ведення фінансового, а й управлінського обліку. На думку В.В. Моссаковського, «поширення дії П(С)БО 30 на сільськогосподарських підприємствах зведе нанівець всю систему управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах, яка почала формуватись. Причинами подібного явища слід визнати те, що методика оцінки продукції за справедливою вартістю не дає змоги зіставити заплановані показники з фактичними, тому неможливо ні спланувати завдання підрозділам, ні визначити результати їх діяльності, ні налагодити систему стимулювання» [58, с. 38].

Виробництво продукції тваринництва є одним із основних видів господарської діяльності значної частини аграрних підприємств країни. Особливість даної галузі полягає у тому, що в ній використовують біологічні активи. Проблема полягає у встановленні сукупності правил, реалізація яких забезпечила б ефект від ведення обліку, тобто формування фінансової та управлінської інформації. В основу системи управлінського обліку покладено інформаційну систему, яка використовує вхідну інформацію та відповідні процеси з метою одержання результатів, що відповідають точно визначеним цілям управління.

Як зазначає Л.С. Шатковська «за умов оперативного внесення адекватних змін, роль бухгалтерського обліку в управлінні зростатиме і саме цей вид обліку займе провідне місце у формуванні інформаційної системи, яка

забезпечуватиме потреби управління виробничо-фінансовою діяльністю» [103, с. 54]. Налагодження системи управлінського обліку в інформаційному середовищі підприємства вимагає окреслення місця управлінської інформації у системі прийняття управлінських рішень. Так, система бухгалтерського обліку поточних біологічних активів з налагодженими аналітичними рахунками відповідних рівнів, системи спеціальних реєстрів обліку та пакету внутрішньої звітності повинна забезпечувати можливість:

1) оцінити майбутні економічні вигоди та альтернативні доходи від використання таких активів;

2) оцінити витрати підприємства, пов'язані з додатковими заходами та підготовкою таких активів до використання за визначеним на підприємстві призначенням;

3) встановити співвідношення величини витрат запланованим доходам відповідно до призначення активів;

4) визначити період одержання майбутніх економічних вигід від використання поточних біологічних активів;

5) оперативно змінювати на підставі оцінки доходних можливостей підприємства наміри щодо майбутнього призначення поточних біологічних активів тваринництва;

6) оперативно змінювати на підставі оцінки запланованої рентабельності використання поточних біологічних активів наміри щодо майбутнього їх призначення;

7) здійснювати контроль за використанням поточних біологічних активів тваринництва за призначенням;

8) здійснювати контроль за величиною витрат, пов'язаних з використанням таких активів за призначенням.

В результаті проведеного дослідження щодо ведення управлінського обліку на підприємствах аграрної галузі встановлено, що не існує теоретичних рекомендацій щодо ведення управлінського обліку. Тому, вважаємо за необхідне розробити рекомендації щодо управлінського обліку в

сільськогосподарських підприємствах, які доцільно затвердити як один із розділів Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів. Обґрунтування основних положень даних рекомендацій наведено нижче.

В процесі дослідження виявлено проблемним питання використання аналітичних рахунків обліку біологічних активів. Для деталізації проблемного питання необхідно проаналізувати пропозиції. Гузар Б.С. [17, с. 72] зазначає, що «з метою забезпечення управління сільськогосподарськими підприємствами інформацією про результати виробництва і реалізації поточних біологічних активів тваринництва, необхідно в управлінському обліку застосовувати до субрахунків 212 «Поточні біологічні активи тваринництва оцінені за справедливою вартістю» і 213 «Поточні біологічні активи тваринництва оцінені за первісною вартістю» та певні аналітичні рахунки». Наприклад вказаний автор пропонує до субрахунку 2121 «Молодняк великої рогатої худоби і дорослі тварини на відгодівлі, оцінені за справедливою вартістю» відкривати такі аналітичні рахунки: 21211 «Велика рогата худоба на відгодівлі»; 21212 «Нетелі і корови-первістки»; 21213 «Корови-донори». Відповідно, на субрахунку 2131 «Молодичі: великої рогатої худоби, оцінений за первісною вартістю» повинні бути відкриті аналітичні рахунки: 21311 «Молодняк на випоюванні і дорощуванні» 21312 «Ремонтний молодняк на дорощуванні», а також аналітичні рахунки за віком» [17, с. 72].

Крім того, відповідно має бути організована і система рахунків біологічних перетворень у тваринництві. На думку Гузар Б.С. [17, с. 72], облік витрат на перетворення поточних біологічних активів тваринництва, по великій рогатій худобі, вести на рахунку 232 «Тваринництво», на рахунку третього порядку: 2322 «Витрати по утриманню молодняку великої рогатої худоби» й за такими аналітичними рахунками: 23221 «Витрати на утримання поголів'я, яке знаходиться на випоюванні та дорощуванні»; 23222 «Витрати на утримання поголів'я, яке знаходиться на відгодівлі»; 23223 «Витрати на утримання ремонтного молодняку великої рогатої худоби»; 23224 «Нетелі й корови-

первістки до їх переведення в довгострокові біологічні активи або до реалізації чи відгодівлі»; 23225 «Витрати на утримання корів-донорів ембріонів» [17, с. 72].

Для цілей виконання вказаних завдань управлінського обліку поточних біологічних активів тваринництва та з урахуванням обґрунтованої їх класифікації, запропоновано використовувати наступні рахунки аналітичного обліку поточних біологічних активів молодого скотарства (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Система рахунків аналітичного обліку поточних біологічних активів
молодого скотарства**

<i>Шифр та назва субрахунку</i>	<i>Рахунки аналітичного обліку за рівнями</i>	
	<i>I</i>	<i>II</i>
212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»	212.1 «Молодняк тварин на випоюванні й дорощуванні»	212.11 «Молодняк тварин на випоюванні й дорощуванні, призначений для реалізації» (за справедливою вартістю)
		212.12 «Молодняк тварин на випоюванні й дорощуванні, призначений для переробки» (за справедливою вартістю)
	212.2 «Тварини на відгодівлі»	212.21 «Тварини на відгодівлі, призначені для реалізації» (за справедливою вартістю)
		212.22 «Тварини на відгодівлі, призначені для переробки» (за справедливою вартістю)
212.3 «Ремонтний молодняк»		
213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»	213.1 «Молодняк тварин на випоюванні й дорощуванні» (за первісною вартістю)	213.11 «Молодняк тварин на випоюванні й дорощуванні, призначений для реалізації» (за первісною вартістю)
		213.12 «Молодняк тварин на випоюванні й дорощуванні, призначений для переробки» (за первісною вартістю)
	213.2 «Тварини на відгодівлі» (за первісною вартістю)	213.21 «Тварини на відгодівлі, призначені для реалізації» (за первісною вартістю)
		213.22 «Тварини на відгодівлі, призначені для переробки» (за первісною вартістю)
213.3 «Ремонтний молодняк» (за первісною вартістю)		

Відповідно до запропонованої класифікації поточних біологічних активів тваринництва будується система їх бухгалтерського обліку. Для кодування

рахунків використовують шість знаків , а саме:

1-й знак – код класу рахунку;

2-й знак – код рахунку в даному класі;

3-й знак – код субрахунків першого порядку, яких буде два:

1) поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю;

2) поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені первісною вартістю;

4-й знак – код напрямку використання, яких буде два:

1) реалізація або переробка;

2) поповнення довгострокових біологічних активів;

5-й знак – код технологічної готовності, яких буде два:

1) готові для використання за прямим призначенням;

2) знаходяться на вирощуванні;

6-й знак – код технологічної групи утримання, що визначається на підприємстві залежно від виду поточних біологічних активів тваринництва.

Приклад побудови системи рахунків для обліку поточних біологічних активів тваринництва наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Побудова системи рахунків для обліку поточних біологічних активів тваринництва

Код рахунку	Назва рахунку
21	Поточні біологічні активи тваринництва
211	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
2111	Поточні біологічні активи тваринництва, призначені для реалізації або переробки
2112	Поточні біологічні активи тваринництва, призначені для поповнення довгострокових біологічних активів
21111	Поточні біологічні активи тваринництва, призначені для реалізації готові до використання
21122	Поточні біологічні активи тваринництва, призначені для поповнення довгострокових біологічних активів, які знаходяться на вирощуванні
211111	Бички готові для реалізації або переробки

В економічній літературі пропонуються різні варіанти списання загибелі тварин. Найбільш поширені з них такі:

1) списання як нестачі і втрати від псування цінностей в дебет субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» (діючий порядок);

2) відображення як брак виробництва з віднесенням в дебет рахунку 24 «Брак у виробництві»;

3) включення вартості загинувшого поголів'я (по живій масі) у втрати виробництва в дебет рахунку 23 «Виробництво»;

4) включення у витрати виробництва в дебет рахунку 23 «Виробництво» лише вартості продукції поточного року (приріст живої маси).

Вивчення цього питання показано, про порядок списання тварин потрібно пов'язувати із причинами їх загибелі. Так, тварини, які загинули з вини матеріально-відповідальних осіб, потрібно списувати в дебет субрахунку 947, загибель внаслідок стихійного лиха – в дебет рахунку 99 «Надзвичайні витрати».

Загибель тварин, що пов'язана з технологічними процесами виробництва, має збільшувати ціну тварин, які залишилися. Тому з матеріального рахунку 21 «Поточні біологічні активи» в аналітичному обліку пропонуємо списувати кількість голів і вагу загинувших тварин, а їх вартість залишати на рахунку 21: дебет рахунку 21 – на вартість загинувшого поголів'я і кредит рахунку 21 на кількість голів, вагу і вартість (рис. 3.3). Таким чином загинувше поголів'я буде списане, а сума по рахунку 21 залишається незмінною. Вона обумовить подорожчання кожної голови тварин, що залишаються на утриманні. Теоретично можна мати випадок, коли не залишається жодної тварини, тоді звичайно і сума має бути повністю списана з рахунку 21, бо на матеріальному рахунку не повна залишається сума, якщо фактично немає кількості.

Важливою також є правильна організація контролю за витратами. Протягом усього періоду вирощування собівартість продукції скотарства різна: вища у молодняку та нижча на відгодівлі. Об'єднувати групи не достатньо, бо вони обумовляють ускладнений контроль за виходом продукції та

витратами. При діючій системі обліку поточних біологічних активів тваринництва та витрат на їхнє перетворення важко проконтролювати наявність тварин, кількість кормо-днів за і групами тварин, а звідси - й витрати молока для випоювання та усіх інших кормів, затрати праці й правильність нарахування її оплати тощо.

Дт Рах. 21 «Поточні біологічні активи» Кт		Дт Рах. 21 «Поточні біологічні активи» Кт	
	1) За рахунок підприємства 2000,00 грн.	1) 2000,00 грн.	
	2) З вини фізичних осіб 2500,00 грн.	Рах. 94 «Інші витрати оперативної діяльності»	
		Дт	Кт
	2) 2500,00 грн.		
3) Випадки стихійного лиха 3000,00 грн.	Рах. 99 «Надзвичайні витрати»		
	Дт	Кт	
	3) 3000,00 грн.		

Рис. 3.3. Списання загибелі тварин

Таким чином, впровадження системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах має проходити у поступовому, та обґрунтованому втіленні в практичну обліково-аналітичну діяльність завдань управлінської діяльності.

Запровадження управлінського обліку поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах України вимагає висвітлення трьох моментів: 1) уточнення функцій управлінського обліку та виконавців (в межах даного дослідження напрям удосконалено в частині розробленої посадової інструкції бухгалтера з обліку поточних біологічних активів); 2) формування інформації про величину поточних біологічних активів (в межах даного дослідження напрям удосконалено в частині обґрунтованого нижче підходу до оцінки господарських операцій з поточними біологічними активами тваринництва та порядку їх відображення в бухгалтерському обліку);

3) здійснення відповідних організаційних заходів (розроблена облікова політика сільськогосподарського підприємства).

З урахуванням обґрунтованого підходу до побудови аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва, а також порядку їх оцінки в залежності від джерел одержання, рекомендовано наступний підхід до відображення відповідних операцій на рахунках бухгалтерського (таблиці 3.3, 3.4, 3.5). Відображення операцій з надходження поточних біологічних активів тваринництва із зовнішніх джерел на рахунках бухгалтерського обліку та рекомендації щодо їх оцінки наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Відображення операцій з надходження поточних біологічних активів тваринництва із зовнішніх джерел на рахунках бухгалтерського обліку та рекомендації щодо їх оцінки

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Підхід до оцінки об'єкта бухгалтерського обліку
	дебет	кредит	
<i>Придбання</i>			
Оприбутковано поточний біологічний актив тваринництва (молодняк ВРХ, кролі, птиця тощо): – у випадку необхідності подальшого дорощення молодняку	213.1	685	Оцінка здійснюється, виходячи з вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» та договірної вартості активу в операції його купівлі-продажу за вирахуванням суми ПДВ, якщо підприємство є платником ПДВ
– у випадку придбання ремонтного молодняку	213.3	685	
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	685	Сума визначається застосуванням ставки ПДВ* до суми за оп. 1
<i>II. Безоплатне отримання</i>			
Оприбутковано безоплатно отримані поточні біологічні активи тваринництва: – у випадку необхідності подальшого дорощення молодняку	212.1	718	Вартість визначається на основі вивчення цін на подібні біологічні активи, враховуючи їх зоотехнічні характеристик, кількісні та якісні властивості тварин, а також фактичні витрати, що понесені на транспортування активів та доведення їх до стану, придатного для експлуатації
– у випадку отримання ремонтного молодняку	213.3	718	
<i>III. Внесок до статутного капіталу</i>			
Оприбутковано поточний біологічний актив тваринництва, отриманий як внесок до статутного капіталу – у випадку необхідності дорощення молодняку	212.1	46	Визначається, виходячи з походження вартості таких активів та підлягає обговоренню учасниками та документальному закріпленню в засновницькому описі майна та установчих документах
– у випадку отримання ремонтного молодняку	212.3	46	

Для цілей адекватнішого представлення вказаного порядку операції з поточними біологічними активами слід поділити на зовнішні (придбання, безоплатне одержання, внесок до статутного капіталу, обмін на подібні або неподібні активи) та внутрішні (одержання у власному господарстві), оскільки за зовнішніми операціями з такими активами виникають податкові наслідки з податку на додану вартість, зокрема, нарахування податкового кредиту або податкових зобов'язань з ПДВ, відповідно до вимог Розділу V Податкового кодексу України.

Відображення операцій з надходження поточних біологічних активів тваринництва із внутрішніх джерел на рахунках бухгалтерського обліку та рекомендації щодо їх оцінки наведено в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Відображення операцій з надходження поточних біологічних активів тваринництва із внутрішніх джерел на рахунках бухгалтерського обліку та рекомендації щодо їх оцінки

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Підхід до оцінки об'єкта бухгалтерського обліку
	дебет	кредит	
<i>I. Оприбуткування приплоду тварин</i>			
Оприбутковано приплід тварин: – у випадку необхідності подальшого дорощення молодняку	212	232	Вартість визначається виходячи з цін на продукцію відповідної якості на активному ринку
– у випадку отримання ремонтного молодняку	212	232	
Визнана різниця між нормативною вартістю поточних біологічних активів тваринництва та витратами, понесеними на їх біологічне перетворення			
– дохід від первісного визнання	231	710	Визначається як різниця між оцінкою поточних біологічних активів при їх одержанні із виробництва та фактичними виробничими витратами
– витрати від первісного визнання	940	231	
<i>II. Вибракування продуктивної і робочої худоби зі складу довгострокових біологічних активів тваринництва</i>			
Вибраковано з основного стада тварини, оцінені за справедливою вартістю	212	163	Оцінка активів, переведених зі складу довгострокових до складу поточних біологічних активів здійснюється, виходячи з балансової вартості кожної одиниці таких активів на момент переведення
Вибраковано з основного стада тварини, оцінені за первісною вартістю	213	164	

Застосування обґрунтованого порядку оцінки поточних біологічних активів вимагає відображення результатів переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку, оскільки у процесі біологічних перетворень поточні біологічні активи тваринництва постійно змінюють свою вагу, характерні особливості та вартість. Відображення операцій з переоцінки поточних біологічних активів тваринництва на рахунках бухгалтерського обліку наведено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Відображення операцій з переоцінки поточних біологічних активів тваринництва

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Переведено поточні біологічні активи тваринництва (що обліковуються за первісною вартістю) до складу поточних біологічних активів тваринництва (що обліковуються за нормативною вартістю) з подальшою переоцінкою	212	213
Відображено результати від зміни нормативної вартості* поточних біологічних активів тваринництва:		
– збільшення первісної вартості	212	710
– зменшення первісної вартості	940	212

З урахуванням обґрунтованого підходу до побудови аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва рекомендовано наступний підхід до відображення господарських операцій з вибуття поточних біологічних активів тваринництва на рахунках бухгалтерського (таблиці 3.6, 3.7). Для цілей адекватнішого представлення вказаного порядку операції з вибуття поточних біологічних активів тваринництва слід поділити на зовнішні (реалізація, безоплатна передача, внесок до статутного капіталу іншої юридичної особи) та внутрішні (переведення до складу довгострокових біологічних активів, забій на підприємстві, падіж, нестача), оскільки за зовнішніми операціями з такими активами виникають податкові наслідки з податку на додану вартість, зокрема, нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, відповідно до вимог Розділу V Податкового кодексу України. Відображення операцій з вибуття поточних біологічних активів тваринництва (у зовнішніх напрямках) на рахунках

бухгалтерського обліку та рекомендації щодо їх оцінки наведено в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Відображення операцій з вибуття поточних біологічних активів тваринництва (у зовнішніх напрямках) на рахунках бухгалтерського обліку та рекомендації щодо їх оцінки

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Підхід до оцінки об'єкта бухгалтерського обліку
	дебет	кредит	
<i>I. Реалізація</i>			
Відображено дохід від продажу поточних біологічних активів тваринництва	361	701	Сума визначається, виходячи з вартості операції поставки, відповідно до договору
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	Сума визначається застосуванням ставки ПДВ* до суми за оп. 1
Списано собівартість реалізованих поточних біологічних активів тваринництва, що обліковуються за справедливою вартістю	901	212.1, 212.2, 213.1, 213.2	Сума визначається, виходячи з балансової вартості кожної окремої одиниці таких активів на момент передачі
<i>II. Безоплатна передача</i>			
Безоплатно передано поточні біологічні активи тваринництва	949	212.1, 212.2, 213.1, 213.2	Сума визначається, виходячи з балансової вартості кожної окремої одиниці таких активів на момент передачі
Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ при безоплатній передачі активів	949	641	Сума визначається застосуванням ставки ПДВ* до суми за оп. 1

Відображення операцій з вибуття поточних біологічних активів тваринництва (у внутрішніх напрямках) на рахунках бухгалтерського обліку та рекомендації щодо їх оцінки наведено в таблиці 3.7.

З початком реформування національної системи обліку відповідно до міжнародних стандартів обліку та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 16 «Витрати», змінилися методологічні підходи до обліку витрат і, відповідно, визначення собівартості продукції (робіт, послуг).

На думку Моссаковського В. [58, с. 39], «zasлyговує особливого розгляду порядок відображення в обліку витрат на придбання молодняку тварин на вирощуванні та поголів'я на відгодівлі. У своїй статті автор наводить порівняння ведення обліку біологічних активів за МСФЗ 41 «Сільське

господарство» і П(С)БО 30 «Біологічні активи». «У сільськогосподарських підприємствах України придбаних зі сторони тварин відображають на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», до їх вартості додають витрати на вирощування й відгодівлю, а списують тварин за фактичною собівартістю. У фермерських господарствах США витрати на придбання тварин для вирощування та відгодівлі розглядають як витрати ферми та включають до складу видаткової частини декларації та звіту про витрати ферми»[58, с. 39].

Таблиця 3.7

Відображення операцій з вибуття поточних біологічних активів тваринництва (у внутрішніх напрямках) на рахунках бухгалтерського обліку та рекомендації щодо їх оцінки

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Підхід до оцінки об'єкта бухгалтерського обліку
	дебет	кредит	
<i>I. Переведення до складу довгострокових біологічних активів</i>			
Переведено молодняк тварин до складу довгострокових біологічних активів	155	212 213	Сума визначається, виходячи з балансової вартості кожної окремої одиниці таких активів на момент переведення
Оприбутковано тварин в основне стадо	163	155	Сума визначається, виходячи з вартості переведених поточних біологічних активів та враховує додаткові витрати на формування основного стада
<i>II. Забій в підприємстві</i>			
Відображено вартість поточних біологічних активів тваринництва, знятих з відгодівлі для забою в підприємстві	233	212, 213	Сума визначається, виходячи з балансової вартості кожної окремої одиниці таких активів на момент передачі на забій
<i>III. Падіж</i>			
Списано падіж тварин зі складу поточних біологічних активів тваринництва (що обліковуються за справедливою вартістю) у межах технологічних норм	212, 213	212, 213	Сума визначається, виходячи з балансової вартості кожної окремої одиниці таких активів на момент виявлення падежу
Списано падіж тварин понад технологічні норми	947	212, 213	
Відображено втрати поточних біологічних активів тваринництва на позабалансовому рахунку	072	–	
Оприбутковано шкури загиблих тварин	27	232	Сума визначається, виходячи з справедливої вартості основної продукції тваринництва

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями поточних біологічних активів тваринництва, відображається на окремому субрахунку

23 »Виробництво» за статтями витрат. Однак, на думку Боярко Н. [5, с. 40], «застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» потребує певних змін, а саме в межах рахунку 23 «Виробництво» пропонується відкрити субрахунки: 231 «Біологічні перетворення в рослинництві», 232 «Біологічні перетворення в тваринництві». Позитивно оцінюючи ідею закріплення такої пропозиції на рівні чинного бухгалтерського законодавства, зауважимо, що діючий план рахунків бухгалтерського обліку передбачає можливість введення субрахунків на окремому підприємстві, якщо це методологічно не суперечитиме Інструкції про застосування Плану рахунків, а також відповідатиме їх призначенню та порядку групування інформації на них. Крім того, положення (стандарти) бухгалтерського обліку закладають лише методологічні основи обліку окремих об'єктів, організаційні та методичні особливості їх відображення регламентуються Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку.

Для відображення в управлінському обліку витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів тваринництва запропоновано використовувати такі статті:

1) витрати на оплату праці (основна та додаткова заробітна плата працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва продукції тваринництва);

2) відрахування на соціальні заходи (суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, визначені відповідно до вказаної вище бази);

3) корми (вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішнє переміщення на постійне місце зберігання);

4) паливо та мастильні матеріали (вартість палива та мастил, спожитих на виконання технологічних операцій у тваринництві);

5) засоби захисту тварин (вартість біопрепаратів, дезінфікуючих засобів, які застосовуються у тваринництві);

6) роботи та послуги (витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми

підприємствами);

7) витрати на ремонт необоротних активів (суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних роботах, вартість витрачених на ремонт запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування й поточного ремонту обладнання ферм);

8) інші витрати на утримання основних засобів (оплату праці, включаючи відрахування на соціальні заходи працівників, що обслуговують основні засоби; вартість пального та мастильних матеріалів, витрачених на експлуатацію основних засобів у тваринництві; амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат види або групи тварин);

9) інші витрати (витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені до вищенаведених статей);

10) непродуктивні витрати (втрати від падежу молодняку та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, загибелі бджолосімей, що відшкодовуються за рахунок господарства);

11) загальновиробничі витрати (включають бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати).

Детальніше розглядаючи процес створення поточного біологічного активу, зауважимо, що об'єктами обліку є процеси виробництва та вихід сільськогосподарської продукції – виключенням є бухгалтерський облік наявності та приросту тварин на вирощуванні та відгодівлі, оскільки приріст неможливо відділити від тварин. Тому такий вихід продукції відображається записом за дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» (зокрема, 212 - Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю») та кредитом рахунку 23 «Виробництво» (а враховуючи практику діяльності досліджуваних підприємств, субрахунку 232 «Біологічні перетворення в тваринництві»). Як видно із додатків до П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій виробництво поточних біологічних

активів у тваринництві (приріст тварин на вирощуванні та відгодівлі) вважається сільськогосподарською продукцією та пропонується відображати не на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», що зумовлено особливостями отримання приросту живої маси тварин, який неможливо відділити від тварини.

Розподіл в момент первісного визнання продукції на власне додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію, теоретично необґрунтованим і на практиці лише заплутує бухгалтерський облік. Жук В.М. [22, с. 34] пропонує весь вихід продукції від сільськогосподарської діяльності в час первісного визнання обліковувати по дебету рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» за видами з кредиту рахунку 23 «Виробництво» (окрім приросту). Окрім того з рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» доцільно списувати в дебет рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» ту продукцію, яка визначена спеціалістами для використання на виробничі потреби в середині підприємства. На думку Жука В.М. [22, с. 34], запровадження саме такого підходу аргументовано наступним. По перше, на одному рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» буде групуватися інформація про вихід продукції від всієї сільськогосподарської діяльності. По друге, як тільки спеціалісти підприємства визначають внутрішньогосподарський напрям її використання, така продукція спишеться з рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Проте Канцуров О.О. [29, с. 92] вважає, що «дискусійною є пропозиція щодо відображення оприбуткування додаткових біологічних активів тваринництва на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Додаткові біологічні активи тваринництва – приплід, на відміну від рослинництва, можна відразу після народження визнавати біологічним активом, оскільки вони відповідають всім критеріям визнання та процес біологічних перетворень вже триває. І такі активи необхідно відразу визнавати

поточними біологічними активами з відображенням на рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

Михайлов М.Г. [53, с. 105] виділяє проблемним наступне питання: «якщо побічна продукція тваринництва – гній – іде на продаж, він обліковується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», якщо ж використовується у власному господарстві - його слід обліковувати на рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Однак, запровадження даної методики містить не зовсім логічну послідовність, так як на підприємстві не завжди можливо визначити напрям використання побічної продукції. Тому, вважаємо, що оприбуткування побічної продукції тваринництва необхідно відразу відобразити на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». В процесі проведеного дослідження встановлено, що правильним буде ведення обліку приплоду на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» з відповідним аналітичним рахунком «Приплід», що реалізовано у розробленому поділі поточних біологічних активів тваринництва за технологічною ознакою, оскільки приплід є біологічним активом.

Таким чином, в результаті дослідження підходів до організації та методики бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва запропоновано розділ Методичних рекомендацій щодо управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах, який стосується поточних біологічних активів тваринництва. До вказаного розділу має бути включено: 1) класифікацію поточних біологічних активів тваринництва для побудови аналітичного обліку; 2) перелік статей витрат, за якими здійснюється бухгалтерський облік; 3) порядок оцінки біологічних активів при оприбуткування та на дату складання звітності; 4) методичний підхід до відображення операцій з поточними біологічними активами тваринництва на рахунках бухгалтерського обліку.

Запровадження таких рекомендацій на кожному підприємстві дозволить отримувати своєчасну, точну і достовірну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Отже, побудова управлінського обліку в

сільському господарстві має передусім бути спрямована на потреби управління в інформації і забезпечувати облік та контроль витрат за об'єктами обліку в тваринництві, а також можливість проведення аналізу, оцінки та планування напрямків розвитку господарської діяльності підприємства та відповідного господарського контролю.

3.3. Облік та контроль поточних біологічних активів в умовах інформаційної системи

Широке впровадження інформаційних технологій у діяльність підприємств призвело до суттєвих змін в організації виробництва, праці і управління. З одного боку, високотехнологічне середовище руйнує сталі ієрархічні структури в економіці та управлінні, створюючи на їх місцях більш гнучкі і пристосовані до нестабільного середовища, а з іншого – використання інформаційних систем в управлінні призводить до інтеграції способів ведення бізнесу, діловодства, управління, обліку.

Комп'ютеризація обліку покликана підвищити роль бухгалтерського обліку як функції управління, тому що обчислювальна техніка з допоміжного засобу перетворюється на визначний фактор організації обліку, змінюючи не тільки його форму, але й технологію. Так, комп'ютерні системи бухгалтерського обліку як складові інформаційних систем управління використовують єдину базу даних для вирішення оперативних підприємницьких та облікових завдань.

При комплексній комп'ютеризації обліку та управління відмінності між фінансовим, управлінським, податковим обліком полягають в різних процедурах обробки інформації, що знаходиться в інформаційній базі даних підприємства. Фактично, єдина система економічної інформації надає дані для обліку, поточного управління, аналізу і аудиту.

На даний момент розробки, які значна частина фірм пропонує для ведення бухгалтерського обліку, можна умовно поділити на три групи.

До першої групи відносяться великі програмні комплекси, що

дозволяють автоматизувати роботу великих бухгалтерій. Подібні комплекси складаються з взаємопов'язаних модулів, кожен з яких призначений для обліку операцій по певній групі засобів і їх джерелах. Всі ці модулі поєднує один модуль – Головна книга і баланс. Такі програмні комплекси розробляються безпосередньо за замовленням підприємства і пристосовуються до умов конкретної бухгалтерії уже в процесі розробки. Якщо ж велике підприємство вирішило придбати уже готову програму, то вона потребує значних додаткових коштів і зусиль для адаптації її до конкретних умов. Наприклад, це „Комп'ютерна система планово-економічного управління підприємства” (Комп'ютерні технології, м. Москва), „Комп'ютерна система бухгалтерського обліку” (Інфософт, м. Роменське), „Парус” (м. Санкт-Петербург).

До другої групи бухгалтерських програм відносяться програми, які автоматизують окремі ділянки бухгалтерського обліку. Наприклад, програми типу „Нарахування заробітної плати”, „Облік матеріалів”, „Облік реалізації готової продукції”, „Облік основних засобів”. Ці програми призначені для середнього підприємства з великим обігом господарських коштів. Такі програми громіздкі, не досить зручні в роботі та мало перспективні для подальшого розвитку.

Третя група – це програми, основою яких є журнал господарських операцій. Обробляючи цей журнал, програма робить розноску по рахунках, визначає обороти і сальдо, складає оборотно-сальдову відомість, готує підсумковий баланс та інші звіти. Найбільш поширеними з таких програм є: „ТурбоБухгалтер” (Діц, м. Москва), „Міні-бухгалтерія” („1С”, м. Москва), „Фінанси без проблем” (Хакерс Дизайн, м. Маріуполь), „1С: Підприємство” (фірма „1С”) та інші. Програми такого класу користуються на даний момент найбільшим попитом на сучасному ринку бухгалтерських програм і задовольняють потреби більшості підприємств. Вони порівняно дешеві і легко адаптуються до умов користувача.

Коротку характеристику найбільш відомих бухгалтерських пакетів приведена в таблиці Р 1 (додаток Р).

Важливе значення при впровадженні комп'ютерних систем обробки інформації має правильний вибір програмного забезпечення. Головний критерій, котрим слід керуватися, – чи може пропоноване програмне забезпечення автоматизувати ті чи інші процеси і вже потім, – яке програмне забезпечення найкращіше дозволить виконувати поставлені завдання. При цьому враховуються ряд факторів, зокрема – галузь діяльності підприємства, обсяг документообороту за день, необхідність і наявність можливості зміни конфігурації програмного забезпечення силами користувача та ряд інших. Вибирати програмне забезпечення слід передусім виходячи з необхідності та доцільності автоматизації тих чи інших процесів. Також дуже важливим є місцезнаходження розробника (дилера).

Перелік вимог до бухгалтерських програм – це складний, пов'язаний комплекс функціональних, технічних, комерційних та ергономічних питань (таблиця Р 2, додаток Р). При цьому необхідно враховувати такі характеристики: продуктивність програми, співвідношення затрат і ефекту, контроль і безпека даних, сумісність, гнучкість, авторський супровід документації.

Український ринок програмного забезпечення поки що не має великого асортименту вітчизняних розробок у сфері автоматизації бухгалтерського обліку. В Україні – близько десяти виробників, які серйозно займаються розробкою серійних програмних продуктів такого типу, сотні інших фірм є дилерами і представниками українських і зарубіжних розробників (переважно російських), що займаються продажем програмного забезпечення, після продажним обслуговуванням і навчанням користувачів.

Більшість представлених на ринку програм дійсно відповідають таким критеріям, як якість, надійність, висока швидкість роботи, багатофункціональність, можливість легкого конфігурування програм тощо.

Найбільш повною є класифікація програм бухгалтерського обліку, яка склалася при проведенні конкурсів програмного забезпечення в межах СНД. Доповнений і уточнений перелік основних класів програмного забезпечення,

що зазвичай пропонується на конкурсах і виставках, та його характеристику представлено в додатку С.

Майже всі системи мають можливість зміни стандартної конфігурації. Більшість програмного забезпечення має можливість роботи у мережі. Мережна версія продукту дозволяє кільком користувачам (приміром бухгалтеру, комірнику, касиру, директору тощо) працювати з єдиною базою даних одночасно і пов'язувати територіально віддалені одне від одного відділи та філії підприємства.

Для вибору програмного забезпечення розглянемо характеристики деяких бухгалтерських пакетів, які наведені в додатку Т.

На підставі досвіду впровадження комп'ютерної бухгалтерії в господарствах Вінницької області можна виділити основні умови автоматизації обліку:

1. Зацікавленість керівництва господарства (головного бухгалтера і директори або голови) у проведенні автоматизації обліку.
2. Необхідність призначення відповідального за автоматизацію обліку з боку господарства. Цією людиною не повинний бути головний бухгалтер.
3. Наявність у господарстві кваліфікованого інженера-програміста або хоча б кваліфікованого користувача.
4. Наявність необхідної техніки (комп'ютерів, принтерів, джерела безперебійного живлення, модему, копіювальної техніки).

Для побудови комп'ютерної системи бухгалтерського обліку підприємству ТОВ «Селищанське» доцільно придбати програму „1С: Підприємство 7.7”, конфігурацію для підприємств агропромислового комплексу України». Дана конфігурація призначена для ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах України.

Конфігурація є самостійним налаштуванням для компоненти «1С: Бухгалтерія 7.7» зі системи «1С: Підприємство 7.7». У ній враховано всі особливості ведення обліку на підприємствах, що займаються сільськогосподарською діяльністю, зокрема галузі тваринництва, а саме:

- охоплено весь цикл операцій у тваринництві (від народження до забою);
- за допомогою цього налаштування можна вести облік у птахівництві (випуск яєць, інкубатор);
- ведеться облік переробних виробництв (м'ясний цех, їдальня, млин);
- реалізовано облік роботи автотранспорту, сільгосптехніки, інших допоміжних виробництв (ремонтна і будівельна бригада, котельня);
- є система докладного накопичення й аналізу витрат підприємства (у межах року, кварталу, місяця);
- є механізм закриття року з розподілом витрат, проведенням калькуляційних відхилень, визначенням фактичної собівартості готової продукції;
- у рамках налаштування у повному обсязі реалізовано розрахунок зарплати (кадрові накази, довільні нарахування, утримання);
- реалізовано схеми роботи з давальницькою сировиною;
- вирішено завдання ведення податкового обліку (три види ПДВ, облік валових доходів і витрат іншої діяльності);
- можливе включення функцій багатофірмового обліку (облік декількох госпрозрахункових підприємств у межах однієї бази);
- можливе використання налаштування для організації розподіленої структури інформаційної бази (робота з компонентою «управління розподіленими інформаційними базами»);
- є набір іншої регламентованої звітності (50-сг, 24-сг, 16-сг тощо).

Облікова програма містить кілька підсистем: облік рослинництва; облік тваринництва; облік автотранспорту і сільгосптехніки; облік оренди землі; облік розрахунків із зарплати; облік виробництва і переробки допоміжних виробництв.

Конфігурація містить великий набір регламентованих та управлінських звітів (рис. 3.4), за допомогою яких легко проаналізувати господарську

діяльність підприємства, а саме: рухи коштів; наявність та використання товарно-матеріальних цінностей; хід збору урожаю; доцільність утримання транспортних засобів; зведену інформацію про витрати підприємства.

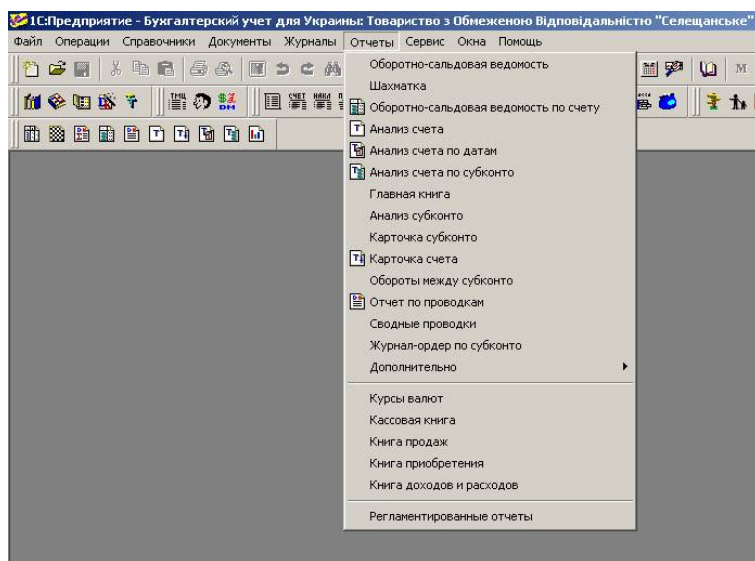


Рис. 3.4. Набір регламентованих та управлінських звітів

Ціна самої програми, і ціна подальшого обслуговування також підходить для середнього за розмірами і доходами підприємства.

Для збереження нормативно-довідкової інформації про поточні біологічні активи тваринництва призначені довідники «Тварини» та підлеглий йому довідник «Склад продукції для тварин».

Довідник «Тварини» містить поля «Планова ціна» і «Рахунок обліку». Планова ціна – встановлена розрахунковим шляхом планова собівартість одного кілограма ваги тварин, по який відбувається рух на протязі року (рис. 3.5).

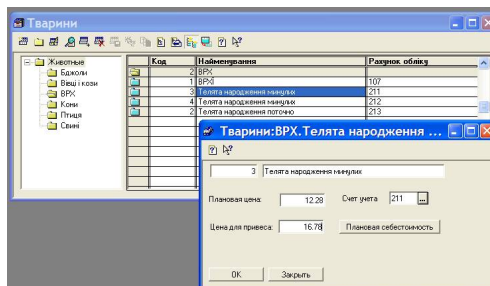


Рис. 3.5. Довідник «Тварини»

Для кожного елемента довідника «Склад продукції для тварин» задається список витрат, по яких проводиться калькулювання собівартості.

Розглянемо організацію обліку поточних біологічних активів на прикладі обліку поточних біологічних активів тваринництва.

Для відображення в обліку операцій, пов'язаних із придбанням тварин у типовій конфігурації передбачений документ "Прихід Тварин" (рис. 3.6).

N	ТМЦ	Кво	Цена	Сумма б/с	НДС
	Партия	Ед	К	Скидка	Сумма +
1	Авансовый платеж				
	Партия по умолчанию	шт.	1.000		

Рис. 3.6. Екранна форма документу «Прибуткова накладна, тварини»

Заповнення реквізитів екранної форми "Прихід тварин" варто почати з реквізитів групи "Постачальник". Поле "Вид" може приймати одне з наступних значень: "Вітчизняний постачальник", "Іноземний постачальник", "Підзвітна особа", «Приплід» або "Інше". При виборі виду відповідним чином міняється бухгалтерський рахунок постачальника. При встановленому значенні – «Приплід» у поле Рахунок постачальника встановлюється витратний рахунок (за замовчуванням «23.2» тваринництво), а також стає доступним поле для вибору підрозділу, у якому відбувся приплід.

Після цього варто вказати постачальника з довідника "Контрагенти" або "Співробітники" (якщо реєструється прихід від підзвітної особи).

У реквізиті "Місце збереження" варто вибрати те місце збереження (оптовий склад, матеріально-відповідальна особа), на яку буде виконано прибуткування тварин. Поле "Вид торгівлі" дозволяє вказати один з можливих видів торгівлі для даної накладної.

Даний документ передбачає також можливість прибуткування тварин через підзвітну особу. Для цього варто включити опцію "Через підзвітну

особу" на даній закладці, після чого вибрати підзвітна особа в реквізиті "Підзвітна особа" і вказати суму до закриття підзвіту співробітника (за замовчуванням заповниться підсумковою сумою накладної). Оборотною увагою на те, що сума до закриття підзвіту не може перевищувати підсумкової суми дійсної накладної. Крім того, опція "Через підзвітну особу" недоступна при валютному прибуткуванні, а також при обраному виді торгівлі "За готівку".

Для заповнення табличної частини документа використовується довідник «Тварини».

У табличній частині документу "Прихід тварин" вказується: найменування тварини; кількість оприбуткованих об'єктів; загальна вага тварин; планова ціна; сума; вартість. Збереження і проведення документа формує відповідні проводки (рис. 3.7).

ТОВ "Селищанське"

Движения документа ПриходЖивотных № I-00000002 от 06.02.2015

Автор: Администратор

№	Дт	Субконто Дт	Кт	Субконто Кт	Валюта	Кол-во	Вал. сумма	Сумма	№ Ж
					Курс	Комментарий			
						Фирма			
1	6415	НДС20_1 20 % ПДВ 1	631	1/5 Райагропромснабч Прих. накл. (жив) I- 00000002 (10.04.2013)				614,00	ПХ
						НДС ПСП АФ "Батьківщина"			
2	211	2 Сидорчук А. А.	631	1/5 Райагропромснабч Прих. накл. (жив) I- 00000002 (10.04.2013)		10,000		3070,00	ПХ
						Прих:животных (сумма,кол-во) ПСП АФ "Батьківщина"			
3	М	2 Сидорчук А. А. 2/3 Телята народження минулих						250,00	ПХ
						Прих:животных (вес) ПСП АФ "Батьківщина"			

Рис. 3.7. Проведення, що формує документ «Прихід тварин»

Документ "Переміщення тварин" призначений для реєстрації в типовій конфігурації факту переміщення тварин з одного підрозділу в інший, тобто перехід із групи в групу (рис. 3.8).

У реквізитах "Звідки" і "Куди" діалогової форми документа варто

визначити ті місця збереження шляхом вибору їхній з однойменного довідника, відкіля і куди будуть переміщені об'єкти, перераховані в табличній частині документа.

Рис. 3.8. Екранна форма документу документу "Переміщення тварин"

У табличній частині документа вказується наступна інформація: найменування тварини, яка переводиться; бухгалтерський рахунок обліку визначається автоматично з картки; найменування об'єкта після переміщення; бухгалтерський рахунок обліку тварини, після переміщення; кількість переміщуваних об'єктів; загальна вага тварин; планова ціна (з картки переміщеної тварини); сума;

При оформленні документом переміщення тварин зручно скористатися кнопкою "Заповнити", що надає можливість заповнити специфікацію документа автоматично, використовуючи інформацію з документів "Переміщення" або "Прихід Тварин".

При виборі опції "По прибуткових накладних для тварин"/ "По документах Переміщення тварин" розкривається список документів визначеного виду. Вибір на конкретного документа приведе до автоматичного заповнення форми документа відповідними значеннями.

Після проведення документа стає доступною кнопка "ОК", за допомогою якої можна одержати друковану форму накладної на внутрішнє переміщення тварин (рис. 3.9).

Движения документа Перемещение Животных № I-0000001 от 06.02.2015

Автор: Администратор

№	Дт	Субконто Дт	Кт	Субконто Кт	Валюта	Кол-во	Вал. сумма	Сумма	№ Ж
					Курс	Комментарий		Фирма	
1	212	2 Сидорчук А. А. 2/3 Телята народження минулих	213	2 Сидорчук А. А. 2/2 Телята народження поточно		10,000			ПЕ
						Перемещение Животного (Кол-во, сумма) ПСП АФ "Батьківщина"			
2	М	2 Сидорчук А. А. 2/3 Телята народження минулих	М	2 Сидорчук А. А. 2/2 Телята народження поточно				750,00	ПЕ
						Перемещение Животного (Вес) ПСП АФ "Батьківщина"			

Рис. 3.9. Друкована форма документу «Переміщення тварин»

Для відображення в обліку операцій по списанню молодняку в сільськогосподарській конфігурації призначений документ "Списання молодняку" (рис. 3.10).

Рис. 3.10. Экранная форма документу «Списання молодняку»

Заповнення форми документа необхідно почати з вибору складу, з якого буде зроблене списання тварини, витратного рахунка, на який буде списана облікова вартість об'єктів, а також відповідних статей витрат, об'єктів аналітики цього рахунка.

У формі документа можна вказати причину списання молодняку, необхідну для формування друкованої форми акта списання.

У табличній частині документа вказується власне найменування тварин, із вказівкою кількості і ваги голів, що списуються. Ціна проставиться автоматично з картки тварини.

За допомогою кнопки "Провести" можна здійснити проведення документа, не закриваючи при цьому його діалогову форму.

Кнопка "Друк", за допомогою якої можливе одержання друкованої форми акта списання тварин стає доступною тільки після проведення документа.

Документ "Залишки тварин" призначений для початкового введення і коректування залишків тварин на фермах.

Документ оперує залишками на одному складі, що вибирається в реквізиті "Місце збереження". Для зміни залишків на декількох складах потрібно внести кілька документів - по числу складів.

У табличній частині документа вказується наступна інформація: найменування тварини; кількість тварин; вага тварин; планова ціна; сума. Кнопка "ОК" служить для запису документа і проведення.

Відзначимо, що бухгалтерські проводки формуються в кореспонденції з допоміжним рахунком "00", тому документ не рекомендується використовувати для формування проводок інакше, як при початковому введенні залишків.

Документ "Реалізація тварин" призначений для відображення в типовій конфігурації операцій, зв'язаних із продажем тварин з ферми.

Уведення нового документа здійснюється вибором пункту "Реалізація тварин" меню "Документи" головного меню програми. Заповнення екранної форми документа варто почати з вибору покупця з довідника "Контрагенти". У реквізиті "Валюта" варто вказати валюту, у якій буде виписана накладна і курс цієї валюти. Реквізит "Вид торгівлі" установиться в те значення, що зазначене за замовчуванням для даного клієнта в довіднику "Контрагенти". При цьому, якщо обрано вид торгівлі "за наявні", те додатково в реквізиті "Готівка" варто вказати відповідний рахунок обліку наявних коштів організації. Якщо обрано

вид торгівлі “Перерахування в рахунок ЗП”, то додатково в реквізиті “Місяць” необхідно вказати місяць нарахування заробітної плати в оплату якого відпускається тварина в рахунок ЗП. Оборотною увагою на те, що документ допускає продаж за валюту тільки на умовах передоплати. У полі "Місце збереження" потрібно вибрати ферму, з якого відвантажується тварина, з довідника "Місця збереження". Відзначимо, що склад повинний мати вигляд "Оптовий".

У шапці документа можна вказати загальну суму дотації за даною накладною, що виплатить нам покупець. При цьому вид ПДВ повинний бути “Без ПДВ”.

У табличній частині "Реалізації тварин" указується: найменування тварини, що продаємо; кількість одиниць товару, що відвантажується, (продукції); загальна вага тварин; одиниця виміру; ціна товару в обраній валюті без ПДВ; сума без ПДВ по рядку (без знижки); сума знижки; суми по рядку без ПДВ і з ПДВ з урахуванням знижки; сума податку на додану вартість (рис. 3.11).

№	ТМЦ	Кво		Цена -	Сумма б/с Скидка	Сумма - Сумма +	НДС
		Ед	К.				
1	Молодняк ВРХ	шт.	1.000	120.00	240.00	240.00	48.000
						Итого	240.00
						Итого НДС	48.00
						Всего	288.00

Рис. 3.11. Екранна форма документу «Реалізація тварин»

У графі "Залишок" відобразиться залишок тварин на складі. Відзначимо, що реквізити "Сума б/с", "Знижка" з'являються в табличній частині документа тільки у випадку, якщо константа “Використовувати знижку” встановлена в значення "Так" і відповідно підсумкові суми по рядку з ПДВ і без ПДВ будуть розраховані з обліком або без обліку знижки. За допомогою кнопки "Дати

знижку >" можна задати різні способи розрахунку знижок: одним відсотком або сумою для кожного товару окремо (опції "Сумою по рядку", "Відсотком по рядку"), або після заповнення табличної частини документа можна визначити суму або відсоток знижки для накладної в цілому (опції "Сумою за накладною", "Відсотком за накладною").

На закладці "Додатково" можна внести інформацію про доручення (реквізити в групі "Доручення") і про співробітника, що відпустив товари (реквізит "Відпустив"). Нагадаємо, що співробітник, що звичайно відпускає товари (продукцію) може бути заданий у відповідній константі.

За допомогою кнопки "Друк" можна вибрати варіант друкованої форми документа – чи буде це видаткова накладна (опція "Видаткова накладна"). При проведенні документа автоматично формуються бухгалтерські проводки (додатки У, Ф).

У випадку, коли вибуття здійснюється на сільськогосподарському підприємстві, використовується документ "Вибуття тварин". У табличній частині документа вказується така інформація: найменування продукції, одержуваної від вибою з довідника «Номенклатура»; кількість одиниць продукції; ціна одиниці продукції (з картки); загальна сума. При проведенні документ формує бухгалтерські проводки по списанню тварини і прибуткуванню продукції, перерахованої в табличній частині, на склад.

"1С: Підприємство 7.7" дозволяє формувати 14 видів вихідних документів: оборотно-сальдові відомості, шахматки, звіти за журналом операцій, картки рахунку і субконто, відомість аналізу рахунку за датами і за субконто, відомість оборотів між субконто тощо.

Для перегляду оборотів та залишків по рахунку 21 "Поточні біологічні активи" доцільно скористатися звітом "Оборотно-сальдова відомість по рахунку" (додаток Ц). Таким чином, використання персональних комп'ютерів для автоматизації бухгалтерського обліку є важливою складовою частиною системи інформаційного забезпечення всієї діяльності підприємства

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо організації та методики бухгалтерського обліку та контролю біологічних активів тваринництва. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у такому:

1. Неоднозначність наукового та нормативно-правового трактування поняття біологічних активів обумовлюють проблеми ідентифікації, класифікації та визнання їх як об'єкта бухгалтерського обліку. Під біологічним активом запропоновано розуміти живі організми, що використовуються підприємством у сільськогосподарській діяльності та здатні у ході якісних та кількісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або подальшого використання, а також в інший спосіб приносять економічні вигоди.

2. Аналіз існуючих класифікацій біологічних активів у діючих стандартах та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, а також наукових розробках, дав змогу виявити, що підходи законодавства до класифікації таких активів не дають можливість на практиці оцінити їх ефективність, визначати доходи і витрати від кожної групи біологічних активів. Обґрунтована в роботі класифікація поточних біологічних активів тваринництва за напрямками подальшого використання та за технологічною готовністю дає змогу будувати аналітичний облік відповідно груп поточних біологічних активів, які: 1) спроможні приносити економічні вигоди у звітному періоді або майбутніх періодах; 2) потребують або не потребують додаткових витрат на доведення до стану, в якому вони придатні до подальшого використання за призначенням.

3. Нормативно-правова база регулювання обліку біологічних активів у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств викликає

неможливості застосування деяких її положень, до яких належать неузгодженість термінологічного апарату, складність визначення вартості біологічних активів. Для розв'язання наведених проблем запропоновано: 1) урегулювати понятійно-категорійний апарат національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів; 2) для уніфікації процедур оцінки та облікового відображення біологічних активів опрацювати типову посадову інструкцію бухгалтера з обліку біологічних активів; 3) розробити порядок документування процесу вартісного вимірювання біологічних активів на основі застосування справедливої вартості; 4) створити механізм оприлюднення компетентними органами інформації про стан цін на активному ринку сільськогосподарської продукції. Це сприятиме полегшенню підготовки облікової політики підприємства з урахуванням фактичних умов його діяльності, спростить роботу облікових працівників щодо проведення процедур вартісного вимірювання операцій з біологічними активами, створить обґрунтовану доказову базу щодо діяльності підприємства для податкових органів.

4. Формування вірогідності аналітичної інформації при дотриманні вимоги оперативності її одержання потребує упорядкування та раціоналізації системи бухгалтерського обліку відповідно до запитів системи управління. Обґрунтований в роботі організаційний підхід у частині розробленої облікової політики і посадових обов'язків бухгалтера дає змогу уніфікувати процедури бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, що сприяє підвищенню порівнянності та оперативності звітної інформації.

5. Впровадження в практику діяльності сільськогосподарських підприємств вимог чинних стандартів щодо обліку біологічних активів передбачає перехід на застосування справедливих оцінок. Специфіка вітчизняного ринкового середовища та нерозвиненість активного ринку сільськогосподарської продукції не дають змоги в повній мірі дотримуватися положень щодо порядку вартісного вимірювання вказаних об'єктів

бухгалтерського обліку. Обґрунтовано доцільність здійснення оцінки поточних біологічних активів тваринництва за фактичною собівартістю, але не вище справедливої вартості. Це допоможе усунути завищення сум доходів на кожну звітну дату, а також підвищить якість облікової інформації про фінансово-майновий стан підприємства.

6. Створення системи обліково-інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень потребує адекватного формування інформації про операції з активами на рахунках бухгалтерського обліку. Застосування запропонованої класифікації поточних біологічних активів тваринництва та обґрунтованого підходу до їх оцінки дало змогу розробити рекомендації щодо побудови системи рахунків аналітичного обліку таких активів.

7. Враховуючи те, що формування первинних документів є початковою стадією бухгалтерського обліку та основою подальших записів в облікових регістрах, особливої уваги потребує правильна організація та подальше вдосконалення первинного обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах країни. Запропоновані та адаптовані до практики форми первинних облікових документів - акти приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу та приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів, дозволяють раціонально організувати бухгалтерський облік визначення справедливої вартості біологічних активів, здійснювати контроль за достовірністю проведеної оцінки та отримувати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

8. Виявлено взаємозв'язок між видами контролю і рівнями управління, а тому ці процеси мають перебігати паралельно і взаємоузгодженню. Методику проведення внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва запропоновано будувати з урахуванням галузевої специфіки діяльності сільськогосподарських підприємств та форм господарювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрушко Р.П. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва / Р.П. Андрушко, З.П. Мирончук, О.В. Лиса // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(3). - С. 21-29.
2. Безверхий К.В. Облік та оцінка біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах / К.В. Безверхий, С.І. Ковач // Фінанси, облік і аудит. - 2013. - Вип. 1. - С. 229-239.
3. Бірюкова О. Як класифікуються біологічні активи / О. Бірюкова // Баланс-агро. – 2007. – № 4. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.balance.ua/ua/download/agro/070424.pdf>.
4. Бондар М.І. Аудит в АПК: Навч. посібник / М.І.Бондар. – К.: КНЕУ, 2003. – 188 с.
5. Боярко Н. Обліковуємо крадіжку птиці / Н.Боярко // Все про бухгалтерський облік – 2009. – № 106. – С. 39-40.
6. Брик Г.В. Проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю / Г.В. Брик // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2013. - № 1(3). - С. 36-42.
7. Бублик С.Я. Оборотні активи: відображення у звітності біологічних активів / С.Я. Бублик // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II Міжнародна наук.-практ. конф.: зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 154-155.
8. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. - Х.: Фактор, 2008. – 480 с.
9. Гаврилюк Л.В. Проблеми обліку та оцінки біологічних активів за справедливою вартістю / Л.В. Гаврилюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/47929.doc.htm.
10. Гнатюк А. Оцінка біологічних активів [Електронний ресурс] /

А. Гнатюк. – Режим доступу:
http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2008_3/pdf/gnatyuk.pdf.

11. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 87-90.

12. Гончаренко І.М. Облікова політика в агроформуваннях / І.М. Гончаренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Vcndtu/Ekon/2009_35/20.htm.

13. Гончаренко Н.В. Проблемні питання організації первинного обліку біологічних активів в контексті вимог ПСБО 30 «Біологічні активи» / Н.В. Гончаренко // Тези доповідей III Міжнародно-науково-практичної конференції. – Київ, 2007. – 57 с.

14. Грачова Р. Вивчаємо МСФЗ: біологічні активи в IAS 41 і П(С)БО 30 / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2006. – № 47 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02828.html>.

15. Грачова Р. Облік в сільському господарстві / Р. Грачова / Дебет-Кредит. – 2006. – № 01-02 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02120.html>.

16. Гринчишин Я. Аналіз теоретичних та методологічних аспектів П(С)БО 30 “Біологічні активи” / Я. Гринчишин / [Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку]: Тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 30-річчю кафедри аналізу та аудиту., 4-5 жовтня, 2007 р. – Київ, 2007. – С. 43.

17. Гузар Б.С. Особливості обліку поточних біологічних активів тваринництва / Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка, Г.Ю. Аніщенко // Економіка АПК. – 2008. - № 11. – С. 35-39.

18. Дерев'янку С. Актуальні проблеми обліку ПБА / С. Дерев'янку, Т. Олійник // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 12 (261). – С. 16-22.

19. Деркач А.М. Бухгалтерський облік біологічних активів у

фермерських господарствах / А.М. Деркач // Збірник тез та виступів на II Міжнар. наук.-практ. конф. 19-20 жовтня 2006 р. – Київ, 2006. – С. 66-67.

20. Жук В.М. Вплив ПСБО 30 на інституційно-методологічні засади здійснення оцінки в агропромисловому виробництві / В.М.Жук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 19-22.

21. Жук В.М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. - 2008. - №2.- С. 75-83.

22. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та потреби практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 34-39.

23. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К: Знання, 2007. – 113 с.

24. Замула І.В. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку / І.В. Замула, Л.П. Черевко // Вісник ЖДТУ. – 2012. - № 1(59). – С. 74-76.

25. Захарова Е.В. Управление биологическими активами в сельскохозяйственных организациях: автореф. дис. канд. эк. наук: 12.03.09 / Елена Вячеславовна Захарова. – Ижевск, 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://v4.udsu.ru/files/1236032454.pdf>.

26. Здирко Н.Г. Внутрішній контроль в Україні: проблеми розвитку та шляхи вирішення // Н.Г. Здирко [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.rusnauka.com/14_APSN_2008/Economics/32463.doc.htm.

27. Золотарьова Н.С. Класифікація та оцінка активів в інкубаторно-птахівничих підприємствах відповідно до вимог ПСБО 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс] / Н.С. Золотарьова. – Режим доступу http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_14/14_30.pdf.

28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

29. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до ПСБО 30 «Біологічні активи» / О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 91-95.

30. Кирнасівська Н. Проблеми обліку поточних біологічних активів тваринництва / Н. Кирнасівська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=928>.

31. Китайчук Т. Особливості оцінки та обліку запасів відповідно до ПСБО 30 / Т. Китайчук // Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції 18.05.07 р. Частина 2. – Тернопіль: ТНЕУ, 2007. – С. 56-57.

32. Китайчук Т.Г. Зміни в бухгалтерському обліку запасів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Т.Г. Китайчук // Збірник тез та виступів на II Міжнародної науково-практичній конференції, (Київ, 19-20 жовтня 2006 р.). – К, 2006. – С. 88-89.

33. Клименко О.П. Внутрішній контроль поточних біологічних активів тваринництва на сільськогосподарських підприємствах / О.П. Клименко // Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України "Кримський агротехнологічний університет". Економічні науки. - 2013. - Вип. 152. - С. 268-274.

34. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології обліку. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

35. Кононенко В.А. Актуальні питання обліку витрат на виробництво продукції тваринництва / В.А. Кононенко // Аграрний вісник Причорномор'я. – 2009. – № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem_biol/avpch/En/2009_49/Kononenko%20V.A..pdf.

36. Костюкова О.В. Напрямки змін методологічних засад обліку запасів для органів державного сектору / О.В. Костюкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2008_21_1/articles/Finansi/19_Kostyukova.pdf.

37. Котляревська Н.С. Облік та оцінка лісових ресурсів в умовах дії П(С)БО 30 “Біологічні активи” / Н.С. Котляревська // [Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи]: Тези доповідей III Міжнарод. наук.-практ. конф. – 29-30 листопада 2007 р. – Київ, 2007. – С. 41.

38. Коцупатрий М.М. Щодо обліку біологічних активів / М.М. Коцупатрий // Збірник тез та виступів на II Міжнародній науково-практичній конференції, (Київ, 19-20 жовтня 2006 р.). – К, 2006. – С. 23-24.

39. Кугай І.П. Оцінка біологічних активів / І.П. Кугай [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/48076.doc.htm.

40. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація // П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 4. – С. 32-37.

41. Кучеренко Т.Є. Проблеми формування фінансових результатів при запровадженні ПСБО 30 / Т.Є. Кучеренко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 52-53.

42. Кучеркова С.О. Визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах згідно ПСБО 30 / С.О. Кучеркова // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 54-55.

43. Малік М.Й. Біологічні активи: організація обліку згідно вимог діючих стандартів [Електронний ресурс] / М.Й. Малік, В.К. Кацевич // Економічні науки. Збірник наукових праць. – 2008. – вип. 5, ч. 1. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/En/O_FN/2008_5_2/zbirnuk_O_FN_5_%D0%A7_2_7.pdf.

44. Малюга Н.М. Біологічне розмаїття: обліковий аспект / Н.М. Малюга,

І.В Замула // [Облік і аудит екологічної діяльності в АПК]: Матер. Міжнар. наук-практ. конфер. – 13-15 червня 2005 р. – Мелітополь, 2005. – С. 8.

45. Маренич Т.Г. Облік поточних біологічних активів згідно з П(С)БО 30 “Біологічні активи” / Т.Г. Маренич // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 12. – С. 108-114.

46. Машіка М.В. Особливості обліку біологічних активів / М.В. Машіка / [Науковий вісник студентів та аспірантів ЗакДУ]: Наук. Вісник студ. та аспірантів ЗакДУ за матер. підсумкової наук. – практ. конферен. студентів та аспірантів. – Випуск 2(07). – Ужгород, 2007. – С. 98.

47. Мельничук Б.В. Витрати та собівартість в умовах застосування П(С)БО 30 “Біологічні активи” / Б.В. Мельничук // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 2 (36). – С. 77-84.

48. Мельничук Б.В. Проблеми обліку біологічних активів в сучасних умовах розвитку сільського господарства України / Б.В. Мельничук // Міжрег. наук.-практ. конференція. – 2005. – С. 49-55.

49. Мельничук Б.В. Вплив ПСБО 30 на визначення кола платників ФСП / Б.В. Мельничук / Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 58-59.

50. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5.– С. 29–31.

51. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73[Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/li nk1/FIN39760.html.

52. Мирончук З.П. Особливості організації обліку поточних біологічних активів тваринництва, стан і перспективи розвитку / З.П. Мирончук, Р.П. Андрушко, О.В. Лиса // Наукові праці [Чорноморського державного

університету імені Петра Могили комплексу "Києво-Могилянська академія"].
Серія: Економіка. - 2014. - Т. 243, Вип. 231. - С. 67-72.

53. Михайлов М.Г. Проблемні питання впровадження П(С)БО 30 "Біологічні активи" / М.Г. Михайлов, О.О. Баранік, О.А. Мельник // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 12. – С. 100-107.

54. Михальчишина Л.Г. Контроль поточних біологічних активів тваринництва: організаційно-методичний підхід / Л.Г. Михальчишина, О.Ю. Васян // Проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, 16 квітня 2015 р., м. Вінниця: ПП ТД «Едельвейс і К», 2015. – 186 с. – С. 152-154.

55. Михальчишина Л.Г. Оцінка поточних біологічних активів тваринництва: обліковий підхід / Л.Г. Михальчишина, О.Ю. Васян // Сучасні агротехнології: тенденції та інновації: Мат. Всеукр. наук.-практ. конф., 17-18 листопада 2015 р.: у 3 т. – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2015. – Т. 2. – 295 с. – С. 178-181.

56. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 "Сільське господарство" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/document/237508/44_IAS41_IFRS_2009_GVT.pdf.

57. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 17-24.

58. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 38-40.

59. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: У 2 томах / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій [за ред. С.В. Мочерного]. – Львів: Світ, Т.1. – 2005. – 718 с.

60. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х. Перера / [перевод с англ. под ред. Я.В. Солова, И.А. Смирновой]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

61. Нагавичко І.П. Облік біологічних активів / І.П. Нагавичко// [Вісник нац. ун-ту водного господарства природокористування]: Збірник наукових праць – Випуск № 4(4) – Рівне, 2008 – С. 336.

62. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

63. Нехай В.А. Методи економічного аналізу в антикризовому управлінні сільськогосподарськими підприємствами / В.А. Нехай [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Vcndtu/Ekon/2009_38/24.htm.

64. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк та ін.]; за ред. В.М. Жука. – К.: Юр-Агро-Веста, 2007. – 368 с.

65. Огійчук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» / М.Ф. Огійчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6 – С. 24-26.

66. Олійник Т.О. Інвентаризація запасів як засіб контролю за достовірністю показників обліку / Т.О. Олійник, І. С. Дем’яненко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/C/2009_11/pdf/11_01.pdf.

67. Остапчук О.В. Біологічні активи: запровадження та проблеми їх практичного застосування / О.В. Остапчук // [“Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активації інноваційно-інвестиційної діяльності об’єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство”]: Збірник тез доповідей. – Ч. 2. – Тернопіль, 2007. – С. 123.

68. Остапчук О.В. Місце і роль біологічних активів у господарському процесі [Електронний ресурс] / О.В. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2009.

– № 1. – Режим доступу:
http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/14_Ostap.pdf.

69. Палюх М.С. Зміни в організації обліку с/г, обумовлені П(С)БО 30 “Біологічні активи” / М.С.Палюх, О.П. Скрипан // [“Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економ. потенціалу на основі активізації інвестиц. діяльності об’єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство”]: Збірник тез доповідей. – Часть 2. – Тернопіль, 2007. – С. 147.

70. Палюх М. Нові підходи до організації обліку на підприємствах агропромислового виробництва / М. Палюх, Н. Скрипан // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 45-48.

71. Пасенко В.В. Проблемні питання обліку фінансових результатів за ПСБО 30 та їх врегулювання / В.В.Пасенко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 82-83.

72. Пасенко В. Вибір оцінки при первісному визнанні біологічних активів / В. Пасенко // Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки – 2014. - №36. Ч. 3. – С. 44-48

73. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія / Н.В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 6. – С. 115-118.

74. Перевозник Н.В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності / Н.В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 8. – С. 71-75.

75. Перепелиця О.Л. Розвиток поняття активів та їх економічної сутності / О.Л. Перепелиця [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/1_KAND_2010/Economics/7_57393.doc.htm.

76. Писаченко Л.П. Поточні біологічні активи як об’єкт обліку і аналізу: (наукові конференції) / Л.П. Писаченко [Електронний ресурс] // Соціум. Наука. Культура. – Режим доступу:

<http://intkonf.org/index.php?s=%C1%B2%CE%CB%CE%C3%B2%D7%CD%B2+%C0%CA%D2%C8%C2%C8>.

77. Пиріжок С.Є. Поняття “біологічні активи”: порівняння П(С)БО 30 “Біологічні активи” та МСФЗ 41 “Сільське господарство” [Електронний ресурс] / С.Є. Пиріжок // Міжн. збірн. наук. праць. – 2009. – № 1. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat25.pdf.

78. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=249855.

79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 №790. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

80. Попко Є.Ю. Удосконалення документального забезпечення оцінки біологічних активів / Є.Ю. Попко // Облік і фінанси. - 2013. - № 1 (59). – С. 46-51.

81. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

82. Радченко О.Д. Вплив ПСБО 30 на методику спрощеного бухгалтерського обліку / О.Д. Радченко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 42-44.

83. Садовська Л.В. Перспективи впровадження ПСБО 30 “Біологічні активи” / Л.В. Садовська, О.С. Савченко / Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 48-49.

84. Сайт Головного управління статистики у Вінницькій області. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vn.ukrstat.gov.ua>.

85. Скиба О.І. Облік довгострокових біологічних активів / О.І.Скиба //

Економіка. – 2010. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Unz/2010_1/20.pdf.

86. Скосир Ю.М. Біологічні активи в картоплярстві / Ю.М. Скосир / [Збірник тез та текстів виступів на II Міжнар. наук. – практ. конференц.]: – 2006. – С. 77.

87. Скрипан О.П. Особливості організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах / О.П. Скрипан // Інноваційна економіка. – 2010. – № 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_1/106.pdf.

88. Славгородська А.А. Облік надходження біологічних активів / А.А. Славгородська / [Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи]: Тези доповідей III Міжнар. наук. – практ. конференц. – Київ, 2007. – С. 52.

89. Словник економічних термінів [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,99999999/catid,43/id,34/.

90. Словник термінів (Глосарій) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://pulib.if.ua/part/4614>.

91. Словник термінів [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://info.srochno.ua/ukr/professions/buhgalterskii_uchet/7/#.

92. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю / Л.Г. Столяр [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.nbuuv.gov.ua/portal/inek/208/eoo>.

93. Сторожук Т.М. Проблеми оцінки біологічних активів / Т.М. Сторожук // Збірник тез та виступів на II Міжнародної науково-практичній конференції (Київ, 19-20 жовтня 2006 р.). – К, 2006. – С. 53-54.

94. Сук Л. Первинний облік біологічних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009. – № 12 (237). – С. 2-6.

95. Сук Л.К. Облік поточних біологічних активів / Л.К. Сук // Науковий

вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер.: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. - 2013. - Вип. 181(3). - С. 242-247.

96. Сук Л.К. Облік поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси. - 2014. - № 2. - С. 71-78.

97. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології обліку. Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 186 с.

98. Тодорович Л. Облік біологічних активів, дисертація на присвоєння наукового ступеня доктора економіки / Л.Тодорович. – Кишинів, 2007. – 249 с.

99. Фабіянська В.Ю. Проблеми впровадження в Україні П(С)БО 30 “Біологічні активи”: В.Ю. Фабіянська [Збірник тез та виступів на II Міжнародній науков-практичній конференції]. – Київ, 2006. – С. 43.

100. Харитонова А. Визнання й оцінка біологічних активів / А.Харитонова // Баланс-агро. – 2007. – № 4 (136). – С. 8-12.

101. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.25.85&nobreak=1>.

102. Циган Р.М. Обґрунтування класифікаційних ознак біологічних активів для підвищення ефективності їх обліку / Р.М. Циган, О.Ю. Чубка // Облік і фінанси. - 2013. - № 2 (60). – С. 43-47.

103. Шатковська Л.С. Бухгалтерський облік в системі інформаційного забезпечення управління тваринництвом / Л.С. Шатковська // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_3/11_Shat.pdf.

104. Шквір В.Д., Загородній В.Г., Височан О.С. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – 400 с.

105. Штомпіль А.А. Особливості оцінки біологічних активів за справедливою вартістю / А.А.Штомпіль / Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 61-62.

106. Юрківський О.Й. Інформаційні особливості застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / О.Й. Юрківський // Збірник тез та виступів на II Міжнародно науково-практичній конференції (Київ, 19-20 жовтня 2006 р.). – К, 2006. – С. 62-64.

107. Яловега Л.В. Поточні біологічні активи тваринництва: особливості документування / Л.В. Яловега // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. - 2014. - Вип. 150. - С. 330-335.

108. Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В.М. Яценко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf).

Додатки