

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет Економіки і управління
Кафедра обліку, аудиту та оподаткування ім. М.П. Войнаренка

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
(освітній рівень)

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____

на тему: «Облік і аудит біологічних активів
на прикладі ТОВ «Еко Агроінвест», с.Богданівці Хмельницької обл.»

ДРОО.021229.01.04.00

Виконала: студентка 2 курсу, групи ОАм-21-1 _____

Підпис

І.І. Корольчук

Ініціали, прізвище

Керівник: к.е.н., доцент _____

Підпис, дата

Д.Л. Кобець

Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Завідувачка кафедри обліку, аудиту
та оподаткування ім. М.П. Войнаренка
к.е.н., доцент _____

Підпис, дата

Л.В. Скоробогата

Ініціали, прізвище

_____ 2022 р.

Хмельницький, 2022

6. Консультанти розділів дипломного проекту (роботи)

| Розділ | Прізвище, ініціали та посада консультанта | Підпис, дата | |
|--------|---|----------------|------------------|
| | | завдання видав | завдання прийняв |
| 1 | Кобець Д.Л., к.е.н., доцент | 01.09.2022 | 01.09.2022 |
| 2 | Кобець Д.Л., к.е.н., доцент | 01.09.2022 | 01.09.2022 |
| 3 | Кобець Д.Л., к.е.н., доцент | 01.09.2022 | 01.09.2022 |
| | | | |
| | | | |

7. Дата видачі завдання: 01 вересня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| № п\п | Назва етапів (розділів) дипломного проекту (роботи) | Строки виконання етапів проекту (роботи) | Примітки |
|-------|--|--|----------|
| 1 | Визначення теми для дипломної роботи магістром, подання ним заяви на затвердження | 01.07.2022 | Виконано |
| 2 | Уточнення плану дипломної роботи магістром, оформлення і наступне затвердження завдання | 01.09.2022 | Виконано |
| 3 | Опрацювання нормативних документів, літературних джерел, формування робочих документів, збирання та обробка фінансово-облікових, статистичних, звітних даних, проведення розрахунків та аналізу. | 30.09.2022 | Виконано |
| 4 | Написання розділу 1 | 05.10.2022 | Виконано |
| 5 | Написання розділу 2 | 20.10.2022 | Виконано |
| 6 | Написання розділу 3 | 10.11.2022 | Виконано |
| 7 | Підготовка висновків та пропозицій | 02.12.2022 | Виконано |
| 8 | Проходження нормоконтролю, остаточне оформлення дипломної роботи, підготовка тексту виступу та роздаткового (слайдів) матеріалу до захисту | 25.12.2022 | Виконано |
| 9 | Подання завершеної дипломної роботи магістром своєму науковому керівникові для оформлення відгуку | 25.12.2022 | Виконано |
| 10 | Захист роботи на засіданні комісії кафедри «Обліку, аудиту та оподаткування» | 30.12.2022 | |

Студентка

Підпис

І.І. Корольчук

Ініціали, прізвище

Керівник проекту (роботи)

Підпис

Д.Л. Кобець

Ініціали, прізвище

Зміст

| | |
|--|----|
| Вступ..... | 5 |
| 1 Теоретичні основи обліку і аудиту біологічних активів..... | 8 |
| 1.1 Економічна сутність біологічних активів та їх класифікація..... | 8 |
| 1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку біологічних активів тваринництва | 17 |
| 1.3 Оцінка біологічних активів тваринництва для цілей бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням світового досвіду | 20 |
| 2 Облік та аудит біологічних активів на тов «Еко Агроінвест»..... | 26 |
| 2.1 Характеристика господарської діяльності ТОВ «Еко Агроінвест» | 26 |
| 2.2 Облік біологічних активів тваринництва на ТОВ «Еко Агроінвест» | 33 |
| 2.3 Аудит біологічних активів тваринництва ТОВ «Еко Агроінвест» | 47 |
| 3 Шляхи вдосконалення обліку та аудиту біологічних активів | 55 |
| 3.1 Урахування концепції сталого розвитку у розбудові бухгалтерського обліку тваринництва | 55 |
| 3.2 Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами тваринництва | 62 |
| 3.3 Оптимізація аудиторських механізмів у тваринницькій галузі | 66 |
| Висновки | 75 |
| Перелік джерел посилань | 79 |
| Додаток А Фінансова звітність ТОВ «Еко Агроінвест» | 89 |
| Додаток Б Первинні документи ТОВ «Еко Агроінвест» | 95 |

| | | | | | | | | |
|-----------|------|------------------|--------|------|--|----------------------|------|---------|
| | | | | | | ДРОО.021229.01.04.00 | | |
| Змн. | Лист | № докум. | Підпис | Дата | | | | |
| Розроб. | | І.І. Корольчук | | | Облік і аудит біологічних активів на прикладі ТОВ «Еко Агроінвест», с.Богданівці Хмельницької обл. | Літ. | Арк. | Аркушів |
| Перевір. | | Д.Л. Кобець | | | | | 4 | 89 |
| Реценз. | | | | | | ХНУ гр. ОАм-21-1 | | |
| Н. Контр. | | В.С. Ченаш | | | | | | |
| Затверд. | | Л.В. Скоробогата | | | | | | |

ВСТУП

Актуальність теми. Специфіка галузі сільського господарства істотно впливає на організацію і технологію виробництва і, відповідно, побудову системи обліку і аудиту. До таких специфічних об'єктів обліку, яких не має жодна галузь народного господарства, належать біологічні активи тваринництва, до яких належать, зокрема, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, бджолині сім'ї та інші об'єкти. Враховуючи значну роль біологічних активів тваринництва в забезпеченні продовольчої безпеки країни та виробничого процесу сільськогосподарських підприємств, організація їх обліку відповідно до вимог менеджменту є важливим напрямком удосконалення системи бухгалтерського обліку. Особливо гостро ця проблема постала після прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи», який змінив традиційні принципи організації та обліку в сільському господарстві та визначив нові вимоги до облікової інформації.

Вагомий внесок у дослідження питань обліку біологічних активів зробили економісти: С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, М.Ф. Огійчук, Л.К. Сук, В.С. Уланчук, О.О. Канцуров та ін. Так, М.Я. Дем'яненко, Л.К. Сук розроблено практичні рекомендації щодо організації обліку біологічних активів на підприємствах. Методичні заходи щодо оцінки біологічних активів та фінансових результатів сільськогосподарських підприємств за П(С)БО 30 «Біологічні активи» розроблені О.О. Канцуровим. Про організацію бухгалтерського обліку та проблеми його вдосконалення йдеться в «Методичних рекомендаціях по застосуванню форм документів первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах», а також у праці В.С. Уланчук, Н.В.Оляднічук.

Значний внесок у теоретичну розробку проблем аудиту зробили вітчизняні вчені М. Білуха, Ф. Бутинець, Г. Давидов, М. Дем'яненко, В. Єфименко, М. Коцупатрий, Б. Кругляк, М. Кужельний, В. Сопко,

М. Чумаченко та ін. На основі аналізу досліджень та публікацій вітчизняних вчених-економістів можна зробити висновок, що залишається ще багато проблемних питань, які потребують детального вивчення та розробки. Однією з таких тем є організація та методика обліку та аудиту біологічних активів тваринництва. Це зумовило вибір теми дипломної роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є аналіз сучасного стану обліку та аудиту біологічних активів у тваринництві та розробка пропозицій щодо вдосконалення організації та методики обліку та аудиту біологічних активів у тваринництві.

Відповідно до поставленої мети були поставлені наступні завдання:

- дослідження економічної сутності, класифікації та методів оцінки біологічних активів тваринництва;
- дослідження значення і завдань обліку та аудиту біологічних активів тваринництва;
- аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест» та його бухгалтерської роботи;
- дослідження організаційних засад обліку та аудиту біологічних активів тваринництва;
- вивчення методичних аспектів обліку біологічних активів тваринництва;
- дослідження методики аудиту біологічних активів тваринництва;
- визначення напрямів удосконалення організації обліку та аудиту біологічних активів тваринництва на товаристві з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест»;

Об'єктом дослідження є теоретико-методичні та організаційно-практичні проблеми вдосконалення обліку та аудиту біологічних активів тваринництва.

Предметом дослідження є організація та методика обліку та контролю біологічних активів тваринництва.

Суб'єктом дослідження було обрано товариство з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест».

Для реалізації поставлених у роботі завдань були використані методи діалектичного пізнання при вивченні теоретичних основ бухгалтерського обліку підприємства. На етапі наукового спостереження, збору, вимірювання, реєстрації, реєстрації, систематизації, групування та обробки інформації використовувався індуктивний і дедуктивний метод проведення досліджень.

Інформаційною базою підготовки магістерської роботи стали інформація з різноманітних наукових публікацій, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Бюджетний кодекс України, Наказ МФУ «Про затвердження Порядку складання фінансової та державної звітності розпорядниками та одержувачами державних коштів», «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації витрат держави», «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку державних організацій», Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів державних організацій», інші накази Міністерства фінансів України, укази Президента України, Міністерства статистики, Державної податкової адміністрації та ін., праці вітчизняних та іноземних вчених.

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 90 сторінках друкованого тексту. Робота містить таблиці, рисунки, додатки. Перелік посилань налічує 79 найменування.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1.1 Економічна сутність біологічних активів та їх класифікація

Біологічні активи – відносно нове поняття в бухгалтерському обліку в Україні. У сучасній літературі економічного характеру майже немає визначення терміну «біологічні активи», окрім визначення в МСБО 41 та П(С)БО 30. Відповідно до міжнародного стандарту біологічний актив — це жива тварина або рослина [6]. Таке вичерпне та неконкретне визначення не лише не розкриває зміст терміну, але й не конкретизує предмет бухгалтерського обліку, оскільки не кожна жива тварина та рослина є активом і тому підлягає обліку. Зокрема, з цього приводу Н.В. Перевозник зазначає, що для визначення терміну «біологічні активи» необхідно брати до уваги чітко визначені характеристики активу як економічної категорії: по-перше, актив має бути у власності (контрольованому по-друге, вона повинна мати визначену грошову вартість, і, по-третє, вона повинна приносити майбутні економічні вигоди [63]. Враховуючи недосконалість визначення терміну «біологічний актив» у міжнародному стандарті, у національному стандарті запропоновано таке визначення: «Біологічний актив – 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» [11].

Узагальнимо пропозиції науковців щодо визначення економічної сутності категорії біологічних активів (табл. 1.1).

Як видно з табл. 1 більшість науковців під біологічними активами розуміють істот, організми, явища життя, біологічні ресурси. Проте бувають випадки зовсім іншого визначення вмісту біологічних активів. Так, Вороновська В.О. узагальнює поняття біологічних активів на всі об'єкти

біосфери, що використовуються в процесі корпоративної діяльності [25, 40].
Замула І.В. розглядає біологічні активи як частину екосистеми [36, 26].

Таблиця 1.1 – Визначення змісту категорії біологічні активи

| | | |
|--|------------------------------|--|
| Біологічні активи | П(С)БО 30, [11] | Біологічний актив – 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 |
| | МСБО 41, [6] | Біологічний актив – це жива тварина або рослина Авторські визначення біологічних активів |
| Авторські визначення біологічних активів | Замула І.В. [36, 26] | Біологічні активи – це біологічні складники екосистем, які мають фізичну або потенційну корисність для підприємства |
| | Сук Л.К., Сук П.Л. [75, 129] | Біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів, наприклад, корови дають молоко; процес відтворення живих тварин, наприклад, корови народжують телят. З ходом часу біологічні активи можуть поліпшувати свої якості (відбувається ріст рослин, телят тощо), або їх погіршувати (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність, телята зменшують свою вагу тощо) |

Кінець таблиці 1.1

| | |
|------------------------------|---|
| Вороновська В.О. [25, 40] | До біологічних активів відносяться всі об'єкти біосфери, що використовуються у діяльності підприємства |
| Пасенко В.В. [63, 82] | Біологічний актив – це сукупність природних (біологічних) ресурсів, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди |
| Остапчук О.В. [61, 53] | Біологічні активи – це живі істоти та організми в сільському господарстві, що здатні рости, розвиватися, містять "активне начало", яке за відповідних умов може створювати живий організм |
| Жук В.М. [34, 385] | Біологічні активи – живі організми (рослини, тварини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигод |
| Клименко О.П. [39, 54] | Біологічні активи – це біологічні ресурси, достовірно оцінені та контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди |

На основі широкого критичного дослідження та узагальнення існуючої термінології ми пропонуємо наступне визначення біологічних активів: Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, які надійно оцінюються, контролюються та ідентифікуються суб'єктом господарювання та знаходяться в процесі біологічного перетворення, здатні виробляти сільськогосподарську продукцію та/або поточні та додаткові біологічні активи, а також іншим чином забезпечувати економічні вигоди.

Одним із методів пізнання, дослідження, вивчення предметів чи явищ є класифікація, тобто поділ на класи за встановленими загальними ознаками предметів і закономірностями зв'язку між ними. Чим більше класифікаторів виділено, тим вищий рівень знань про об'єкт. Порядок його обліку може залежати від того, наскільки правильно обрані класифікатори об'єкта.

Для зручності розуміння класифікацію біологічних активів подано у вигляді схеми (рис. 1.1).

Отже, за видами економічної діяльності біологічні активи поділяються на сільськогосподарські та інші біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

До сільськогосподарських активів належать біологічні активи, здатні виробляти сільськогосподарську продукцію, та/або додаткові біологічні активи, призначені для продажу чи використання в сільськогосподарській діяльності.

Інші біологічні активи, які не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю:

- запаси, якщо вони не використовуються для сільськогосподарської діяльності та зберігаються для продажу або напрямок їх використання є невизначеним;

- основні засоби, якщо вони використовуються для діяльності, відмінної від сільського господарства, і очікуваний термін корисного використання перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він перевищує один рік).

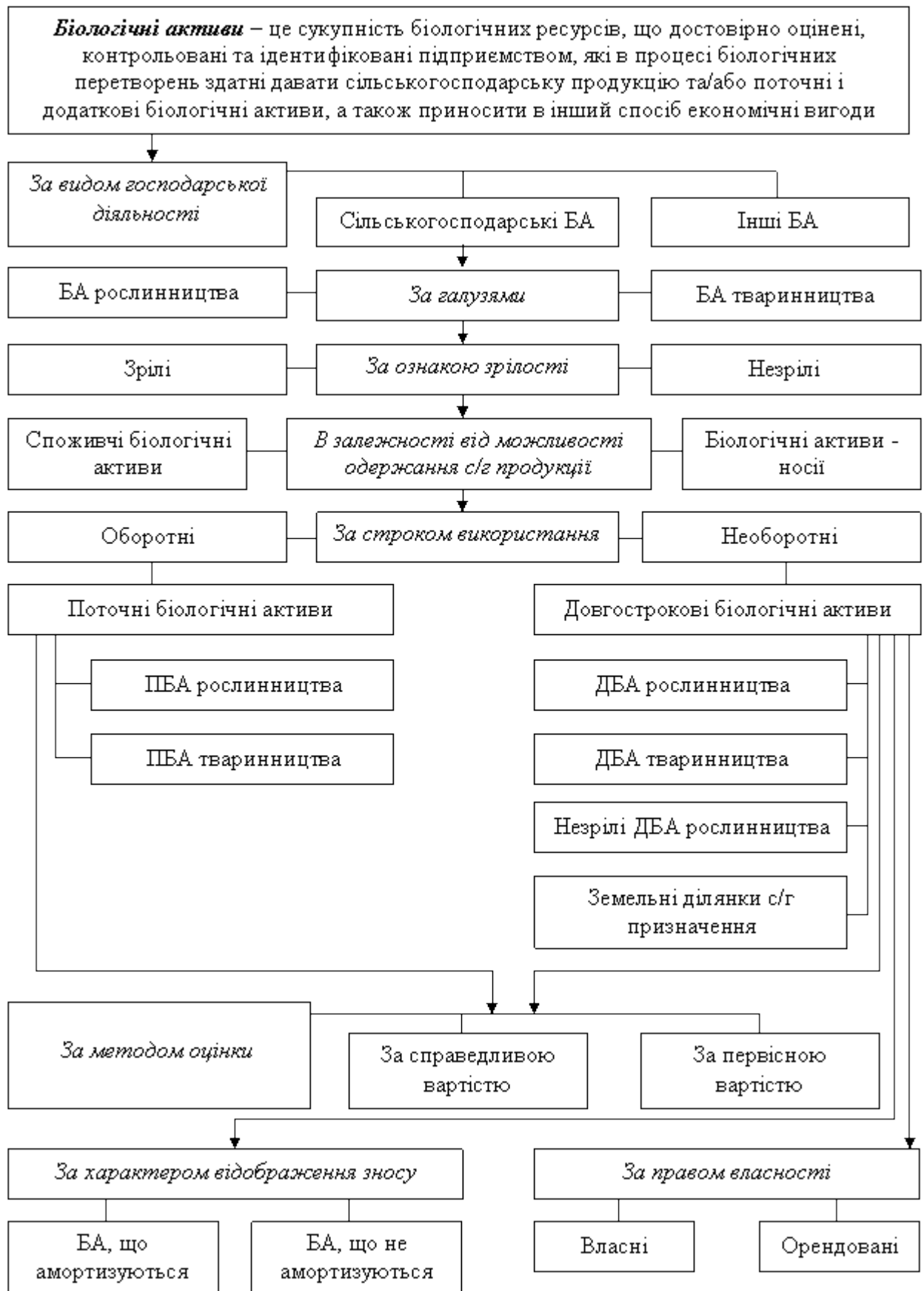


Рисунок 1.1 – Класифікація біологічних активів [48]

До інших біологічних активів, не пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, належать багаторічні рослини і тварини, які вирощуються та утримуються не для виробництва сільськогосподарської продукції, зокрема лісосмути, декоративні рослини, циркові та зоопаркові тварини тощо.

Сільськогосподарські біологічні активи за галузевою ознакою поділяються на:

- біологічні активи рослинництва;
- біологічні активи тваринництва.

Об'єктом обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, павутинні, овочеві, лікарські, квіткові, плодово-ягідні, виноград, картопля тощо) або однорідні групи біологічних активів, що складаються з підвидів сільськогосподарських культур (озимих та ярих зернових, кісточкових, зернових, горіхоплідних тощо) або окремих культур (ячменю, кукурудзи, соняшнику тощо).

Об'єктом обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, бджолині сім'ї тощо) або однорідні групи біологічних активів, що складаються з окремих репродуктивних (технологічних) груп (корови, бики). – плідників основного стада, свиней і кнурів – плідників основного стада, тварин на племінній та відгодівлі тощо).

За терміном зрілості розрізняють зрілі та незрілі біологічні активи. Зрілі біологічні активи – це:

- поточні біологічні активи, які досягли певного стану, наприклад тварини та птиця – коли вони досягли певної живої маси та класу вгодованості;
- довгострокові біологічні активи, здатні регулярно виробляти сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи. До них відносяться сади і виноградники, які дали плоди; тварини основного стада (корови, вівці, кози, свиноматки) – після одержання першого приплоду, відлучення приплоду від матерів тощо.

До незрілих біологічних активів належать багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники), які ще не вступили в період плодоношення; ремонтний молодняк – для поповнення основного стада; Тварини та птиця на дорощуванні та відгодівлі.

Залежно від можливості багаторазового отримання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів виділяють споживчі біологічні активи та біологічні активи-носії. Споживчі біологічні активи — біологічні активи, здатні одноразово давати сільськогосподарську продукцію (після чого припиняють своє існування).

Прикладами органічних споживчих товарів є тварини та птиця, вирощені для продажу або забою; однорічні культури (пшениця, кукурудза, соняшник, ячмінь та ін.); дерева, вирощені на деревину, тощо.

Біологічні активи-носії — біологічні активи, здатні багаторазово давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи. Біологічні носії самовідновлюються і не є первинними продуктами.

Біологічні носії — тварини основного стада для виробництва телят і молока; Виноградники – для видобутку винограду; сади – для збору плодів; Лісові дерева, з яких отримують деревину без вирубки самих дерев тощо.

У національному законодавстві не існує класифікаційних груп, таких як споживчі активи та активи на пред'явника. Вважаємо такий поділ біологічних активів доцільним, оскільки дозволяє сформувати цілісну систему аналітичного обліку.

За терміном корисного використання біологічні активи поділяються на:

- поточні біологічні активи;
- довгострокові біологічні активи;
- незрілі довгострокові біологічні активи.

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, що забезпечують отримання інших економічних вигод протягом періоду не більше 12 місяців, а також худоба та тварини на відгодівлі. До поточних

біологічних активів належать рослини, життєвий цикл яких становить менше 12 місяців або використання яких є економічно недоцільним понад рік, особливо озимі та ярі зернові культури, однорічні трави тощо, а також тварини, які ще не передані або вже виключені з основного стада великої рогатої худоби, свиней, коней, овець і птахів, кролів, тварин, бджіл, рибу тощо.

Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До довгострокових біологічних активів належать багаторічні насадження, особливо сади, виноградники, хмелі та ягідники, багаторічні трави тощо, а також тварини основного стада великої рогатої худоби, свиней, коней, овець. При цьому тварини основного поголів'я у птахівництві, кролівництві та тваринництві визнаються короткостроковими біологічними активами.

До незрілих довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, операційний цикл яких перевищує 12 місяців (крім худоби та тварин на відгодівлі), які ще не здатні протягом звітного періоду давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи заданої якості, зокрема багаторічні насадження. (фруктові сади), виноградники, ягідні плантації тощо), у яких ще не настав час плодоношення.

Ми вважаємо цікавою пропозицію Т.Є. Кучеренко [50, 47] яку також підтримують В.С. Уланчук та Г.Ю. Аніщенко [77, 32], щодо необхідності віднесення до біологічних активів земельних ресурсів сільськогосподарського призначення (рілля, сіножаті, пасовища, землі під беззмінними насадженнями тощо).

Важливою класифікаційною ознакою є метод оцінки біологічних активів. Основним підходом до оцінки біологічних активів є використання справедливої вартості, за якою всі біологічні активи та сільськогосподарська продукція оцінюються при первісному визнанні та на дату балансу за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на місці продажу.

Водночас стандарти П(С)БО 30 оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції не безальтернативні. Відповідно до цього,

довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких не можна достовірно визначити на дату балансу, визнають та оцінюють за вартістю їх придбання з урахуванням ступеня їх зношеності та зменшення корисності відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

Так само поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу неможливо достовірно визначити, визнаються та відображаються за собівартістю згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

Справедлива вартість біологічного активу базується на цінах на активному ринку. Проте за відсутності активного ринку справедлива вартість біологічних активів та сільськогосподарської продукції визначається за ринковою ціною. Крім того, за відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи, справедлива вартість визначається за поточною вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів.

Виділення собівартісного підходу в окрему структурну ознаку є насамперед результатом вимог щодо розкриття інформації про біологічні активи, оскільки біологічні активи, які не оцінюються за справедливою вартістю, повинні розкриватися окремо в примітках. Отже, з метою забезпечення формування інформації про біологічні активи з метою їх належного відображення у фінансовій звітності їх поділяють на:

- біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю;
- біологічні активи, оцінені за собівартістю.

Довгострокові біологічні активи за формою власності поділяються на власні та орендовані.

Показана на рис. 1 класифікація біологічних активів узагальнена, але ми зробили деякі уточнення. Зокрема, серед довгострокових біологічних активів пропонуємо виокремити сільськогосподарські угіддя, як об'єкт обліку. Крім того, вважаємо за потрібне додати ознаки класифікації, а саме, залежно від характеру зношеності біологічні активи можуть бути амортизаційними та неамортизаційними.

Амортизація нараховується на вартість довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких визначити неможливо. Предметом амортизації таких біологічних активів є їх вартість придбання, зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини з насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх реалізацією (ліквідацією).

Коли стає можливим визначити справедливу вартість необоротного біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації по ньому припиняється і він переходить до групи необоротних біологічних активів, що оцінюються за справедливою вартістю.

1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку біологічних активів тваринництва

В сучасних умовах в Україні агропромисловий комплекс є однією з галузей, яка досягає позитивних результатів функціонування. Крім того, запорукою продовольчої безпеки країни та стратегічного розвитку її продовольчих ринків є розвиток тваринництва, яке в останні роки значною мірою перебуває у занепаді через низьку рентабельність виробництва.

Ефективність діяльності підприємства безпосередньо залежить від правильного формування та розподілу витрат, чіткого визначення поняття обліку витрат і методів обліку витрат та їх класифікації, що впливає на рівень собівартості та розподіл витрат [59].

Негативний вплив на скорочення обсягів виробництва продукції та розвиток тваринництва в цілому мали також такі чинники, як зменшення фінансової підтримки з боку держави, руйнування колишньої системи матеріально-технічного забезпечення, різниця в ціні сільськогосподарської та

промислової продукції, неможливість відновлення та розширеного відтворення виробництва через фінансовий дефіцит, застарілі засоби виробництва та технології тощо [40, 65].

При вирішенні проблеми підвищення ефективності виробництва продукції тваринництва велике значення має раціональна, науково обґрунтована організація обліку. Організація обліку витрат і виробництва продукції набуває вагомого значення в підвищенні ефективності виробництва сільськогосподарської продукції, оскільки бухгалтерський облік є основним джерелом економічної інформації, необхідної для управління витратами. Від того, як організований бухгалтерський облік на підприємстві, залежать результати його роботи.

Для правильної та раціональної організації бухгалтерського обліку необхідна досконала законодавча та нормативна база; галузеві стандарти та методичні рекомендації з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів; галузева статистика, фінансова та управлінська звітність, професійні бухгалтери-фінансисти, які досконало знають специфіку діяльності агропромислових підприємств та принципи ведення бухгалтерського обліку.

Правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який є актом з найвищою юридичною силою в Україні щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності [14].

Для реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування [3, 8].

Відповідно до плану рахунків [8] для розрахунків по собівартості продукції передбачені рахунки 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати».

Кілька П(С)БО конкретизують методологічні принципи формування інформації для організації та обліку витрат і випуску сільськогосподарської продукції. Так, згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [11] первісне визнання сільськогосподарської продукції, відображеної у звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу, оцінюється за справедливою вартістю мінус оціночна собівартість на місці продажу, або за собівартістю продукції згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [18]. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарська продукція після первісного визнання оцінюється та відображається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [13].

У П(С)БО 16 «Витрати» [9] визначено методичні основи формування інформації про витрати підприємства в бухгалтерському обліку та їх розкриття в річній фінансовій звітності. Також встановлюється порядок визнання та склад витрат за видами діяльності.

Зміст П(С)БО 16 «Витрати» дозволяє зробити висновок, що воно регулює порядок відображення у фінансовій звітності витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, які реалізуються у звітному періоді для відображення цих витрат у фінансовій звітності. Щодо методики калькулювання собівартості продукції П(С)БО 16 «Собівартість» зазначено, що «перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством» [9].

О.О.Саввон свідчить, що із запровадженням в Україні національних стандартів бухгалтерського обліку виникла необхідність по-новому відображати господарські операції з виготовлення готової продукції та її реалізації. Практично кожному підприємству доводиться продавати продукцію з відстрочкою платежу та боротися з неплатежами, є проблема обліку готової продукції щодо оплати отриманої продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Підприємство повинно знати, якими законними засобами воно отримує свої гроші, як правильно організувати роботу зі стягнення боргів [70].

Відповідно до Програми реформування бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів, метою регулювання бухгалтерського обліку є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації та звітності, які дають об'єктивну картину фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта. Аспекти бухгалтерського обліку, пов'язані з узагальненням інформації та підготовкою звітів на запити зовнішніх користувачів, є предметом державного регулювання. Порядок, форми, строки та структура інформації та звітності для внутрішніх користувачів регламентуються суб'єктом господарювання [15].

На підставі розглянутих теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку виробництва продукції тваринництва можна стверджувати, що для організації достовірного обліку виробництва продукції тваринництва необхідно мати законодавчу та методологічну основу, на основі якої можна здійснювати облік виробництва продукції тваринництва, організувати обліковий процес на будь-якому підприємстві на високому рівні.

Облік виробничих витрат у тваринництві має бути побудований таким чином, щоб він щомісячно узагальнював витрати на окремі види робіт з виробництва продукції тваринництва і міг розраховувати фактичну суму собівартості продукції в кінці циклу. Така структура обліку дозволяє здійснювати контроль за відповідністю витрат якості продукції.

1.3 Оцінка біологічних активів тваринництва для цілей бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням світового досвіду

Тваринництво – особлива сфера діяльності аграрного бізнесу. Адже в оцінку виробленої продукції, крім фінансових і матеріальних ресурсів, додаються і природні – тварини.

Довгострокові активи належать до неліквідних активів підприємства чи організації, термін корисного використання яких становить більше 1 року або одного циклу діяльності, значна частина яких згідно з нормативними документами України є довгостроковими біологічними активами тваринництва. Розглянемо особливості та методика оцінки біологічних активів тваринництва.

Для бухгалтерського обліку біологічних активів, у тому числі тваринництва, Міністерство фінансів України розробило Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів від 29 грудня 2006 р. та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» № 790 від 18 листопада 2005 р. У контексті міжнародної бухгалтерської звітності 1 січня 2003 року було прийнято Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство».

Таким чином, вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінки активів за справедливою вартістю на основі ринкових цін певною мірою суперечать нормам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 4), відповідно до якого пріоритетним для підприємства є оцінка активів на основі витрат на їх виробництво та придбання, тобто історичної (фактичної) собівартості [56, с. 116].

Облік біологічних активів тваринництва за національним законодавством дещо відрізняється від міжнародної практики. (Таблиця 1.2). Методики оцінки біологічних активів за вітчизняним законодавством повторюють методики зарубіжної практики.

Відповідно до П(С)БО 30 [11] та згідно з МСБО 41 [6] методами оцінки біологічних активів є: метод припущення цін, метод аналогів, за активними ринковими цінами, використання додаткових показників та метод майбутніх грошових оцінок.

Таблиця 1.2 –Порівняльні особливості обліку біологічних активів тваринництва за П(С)БО 30 та МСБО 41

| П(С)БО 30 | МСБО 41 |
|---|---|
| Мета розробки стандарту | |
| Встановлення принципів методології обліку біологічних активів та розкриття інформації про біологічні активи у фінансовій звітності. | Визначення підходу до обліку біологічних активів та розкриття інформації про сільськогосподарську діяльність. |
| Визнання активів | |
| Визнається активом, якщо його вартість можна достовірно визначити та є імовірність в майбутньому отримати економічні вигоди. | Визнається активом, якщо справедливую вартість можна достовірно визначити; є імовірність в майбутньому отримати економічні вигоди; підприємство контролює актив у результаті минулих подій. |
| Оцінка активу | |
| <p>За справедливою вартістю:</p> <p>1) якщо можна визначити – за П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 9 «Запаси»</p> <p>2) Визначити первісну вартість з урахуванням зносу та амортизації неможливо.</p> <p>При первісному визнанні: за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на місці продажу або собівартість виробництва.</p> | <p>За справедливою вартістю:</p> <p>1) якщо можна визначити – справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж;</p> <p>2) неможливо визначити – за останньою ринковою ціною, ринковою ціною аналогічних активів, за галузевими показниками (собівартість худоби в розрахунку на 1 кг м'яса). При первісному визнанні: за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.</p> |

Збір продукції створює як прибуток, так і збиток, у зв'язку з чим оцінка справедливої вартості біологічних активів повинна постійно переглядатися, що пов'язано зі зміною їх стану при біологічному перетворенні. Тобто зміна справедливої вартості за вирахуванням оціночної вартості відображається у звіті про фінансові результати.

При цьому прибуток виникає при первісній оцінці біологічного активу на момент народження, збиток при первісній оцінці може виникнути, якщо при визначенні різниці між справедливою вартістю біологічного активу та витратами на продаж ці продажі витрати вираховуються.

Отже, за міжнародними стандартами біологічні активи – це рослини чи тварини, які використовуються для ведення сільськогосподарської діяльності, тобто вирощуються для продажу з метою отримання сільськогосподарської продукції в теперішньому і майбутньому, і які використовуються повторно або навпаки, коли можна збирати сільськогосподарську продукцію.

Оскільки національні стандарти максимально наближені до міжнародних, при визначенні біологічного активу доцільно враховувати, що біологічний актив – це:

- піддаються біологічному перетворенню;
- здатні забезпечити сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи;
- приносить економічну вигоду;
- можуть бути використані в процесі господарської діяльності;
- контролюється та надійно оцінюється;
- отримані всередині організації або від іншої сторони.

Проте ці характеристики не в повній мірі відображають специфіку цього активу, оскільки біологічні активи слід розглядати як організаційно та економічно самостійні об'єкти господарської діяльності, тобто економічні вигоди від біологічного перетворення з багаторазовим використанням у відтворювальному процесі.

Так, варто зазначити, що біологічна трансформація призводить до:

- зростання, пов'язані з ростом, тобто збільшення кількості тварин і рослин, поліпшення їх якісних характеристик;
- зменшення через зменшення кількості тварин і рослин, а також їх якісних характеристик;
- розмноження;
- виробництво продуктів, тобто зерна, вовни, м'яса тощо.

Отже, процес біологічної трансформації передбачає присутність біологічних змін, характерні для живих організмів.

Слід зазначити, що МСБО 41 вимагає оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, що не характерно для вітчизняного обліку. Справедлива вартість – це сума, на яку можна обміняти актив або погасити зобов'язання в результаті операції між обізнаними незалежними сторонами. При цьому при оцінці біологічних активів необхідно враховувати доходи, витрати, прибутки чи збитки від сільськогосподарської діяльності.

Таким чином, вітчизняні агрохолдинги, що здійснюють облік біологічних активів, наразі керуються при побудові свого обліку міжнародним стандартом МСБО 41 «Сільське господарство», який, у свою чергу, був розроблений одним із перших, враховуючи актуальність обліку для цих об'єктів.

Виходячи із загальних концептуальних засад, кожна сільськогосподарська організація в рамках своїх принципів бухгалтерського обліку може визначити конкретний порядок організації обліку біологічних активів і результатів їх біологічного перетворення, керуючись такими основними принципами:

- ідентифікація - бухгалтерські записи організації визнають рослини і тварин, які використовуються в сільськогосподарській діяльності, як біологічні активи;
- керованість – організація управляє біологічними активами та результатами їх біологічного перетворення;

– для первісного та подальшого визнання – час первісного та наступного визнання біологічних активів за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на продаж та для первісного визнання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на продаж);

– вартість придбання - біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на продаж;

– різноманітність використання інформації – облікові відомості про біологічні активи та результати їх біологічного перетворення використовуються організацією в системі управління біологічними ресурсами для складання спеціальної форми звітності;

– реєстрація - всі операції, пов'язані з визнанням, оцінкою біологічних активів та представленням результатів їх біологічної конверсії, повинні фіксуватися шляхом складання відповідних документів та облікових реєстрів);

– відстеження, вимірювання та звітування про результати біологічної трансформації біологічних активів – організація повинна регулярно контролювати та вимірювати якісні та кількісні зміни в біологічних активах та результати їх біотрансформації;

– періодичність – визначення справедливої вартості біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку має здійснюватися на кожну звітну дату.

Тому методика обліку та оцінки біологічних активів, як в цілому, так і в галузі тваринництва, має свої особливості, що зумовило розробку окремих нормативно-правових актів. На розвиток бухгалтерського та управлінського обліку в Україні значний вплив зробив зарубіжний досвід, що знайшло відображення у вітчизняній нормативній базі.

2 ОБЛІК ТА АУДИТ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА ТОВ «ЕКО АГРОІНВЕСТ»

2.1 Характеристика господарської діяльності ТОВ «Еко Агроінвест»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест», є юридичною особою: володіє відокремленим майном на праві власності, має самостійний баланс, набуває майнові та особисті немайнові права і несе обов'язки, може бути позивачем та відповідачем у судах, вправі укладати будь-які угоди, що не суперечать законодавству, як в Україні, так і за її межами.

Товариство має поточні та інші рахунки в установах банків, діє на основі повного господарського розрахунку.

Товариство відповідає за своїми зобов'язаннями всім своїм майном, яке йому належить на праві власності та на яке може бути направлене стягнення у відповідності з діючим законодавством. Учасники відповідають за зобов'язаннями Товариства в межах належної їм частини в статутному капіталі Товариства.

Товариство створене для здійснення підприємницької діяльності з метою отримання прибутку та задоволення фінансових, матеріальних та інших інтересів Учасників. Для досягнення мети Товариство має право здійснювати будь-яку господарську діяльність, зокрема, але не виключно:

- розведення свиней;
- розведення великої рогатої худоби молочних порід;
- розведення свійської птиці;
- розведення інших тварин;
- допоміжна діяльність у тваринництві;

- вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;
- оптова торгівля живими тваринами;
- виробництво сирі неочищеної та очищеної, рафінованої та нерафінованої рослинної олії: оливкової, соєвої, пальмової, соняшnikової, сафлорової, бавовняної, ріпакової, гірчичної, лляної та інших сільськогосподарських культур, а також перероблення рослинної олії: перегонка, кип'ятіння, дегідратація, гідрогенізація та інше;
- виробництво (одержання) шроту та його грануляція з насіння олійних культур (ядра та лушпиння): оливкової, соєвої, пальмової, соняшnikової, сафлорової, бавовняної, ріпакової, гірчичної, лляної та інших сільськогосподарських культур;
- виробництво продуктів переробки олійних культур для харчової промисловості;
- виробництво продуктів переробки олійних культур для парфумерної промисловості;
- виробництво технічних продуктів;
- виробництво хімічної продукції (біодизель, лаки, фарби, добавки тощо) з переробки олійних культур;
- оптова та роздрібна торгівля зерном, насінням та плодами олійних культур;
- оптова та роздрібна торгівля продуктами переробки олійних культур (олії, жмивів, шротів, шротів гранульованих тощо);
- оптова та роздрібна торгівля кормами для тварин і сільськогосподарською сировиною;
- надання послуг з зберігання, очищення та переробки агропромислових культур та олійних тощо;
- послуги, пов'язані з зібраним урожаєм;
- вирощування зерна (насіння) сої, пшениці, кукурудзи та інших сільськогосподарських культур;

- закупівельна діяльність в Україні та(або) експорт зерна (насіння) сої, пшениці, кукурудзи та інших сільськогосподарських культур, а також продуктів їх переробки (олії та ін.);
- оптова та роздрібна торгівля па комісійних засадах чи через посередників продукцією, що виготовляється Товариством та будь - якими іншими товарами, як па внутрішньому ринку, так і на зовнішньому ринку (імпорт/експорт);
- збирання, заготівля окремих видів відходів як вторинної сировини;
- надання транспортних послуг по перевезенню громадян та вантажів на Україні і за н межами автомобільним, залізничним, морським, повітряним транспортом;
- міжнародне перевезення пасажирів і вантажів автомобільним, залізничним, повітряним, річковим, морським транспортом;
- рекламні, маркетингові, посередницькі послуги;
- надання будь-якого роду кредитів або інших фінансових допомог, або надання допомоги чи послуг у відношенні гарантування капіталовкладень, кредитів, забезпечення кредитування, або надання іншої допомоги особам, з якими Товариство підтримує відносини, а також іншим особам, але з урахуванням положень діючого законодавства в Україні;
- юридичні, консалтингові та інформаційно-консультаційні послуги;
- надання гарантій та гарантійних листів відносно зобов'язань або контрактів будь-яких осіб, компаній, підприємств, фірм або іншої організації, які є дочірніми відділеннями чи філіалами Товариства, або ведуть справи з Товариством, або є клієнтами Товариства, або є будь-яким іншим фізичним чи юридичним особами, фірмам чи організаціям;
- купівля - продаж та інші операції з іноземною валютою відповідно до чинного законодавства;
- купівля або набуття іншим способом повністю або частково бізнесу, актив і пасив будь-якої компанії, фірми, організації, підприємства;
- зберігання природнього газу;

- випуск (емісія) облігацій та інших цінних паперів та професійна діяльність на ринку цінних паперів;
- посередницька діяльність митного брокера та митного перевізника;
- надання освітніх послуг з первинної професійної підготовки, перепідготовки робітників, підвищення їх кваліфікації та професійно-технічного навчання;
- організація та експлуатація складів, в тому числі митно - ліцензійних;
- виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості;
- взагалі, займатись будь-якими іншими справами, які на думку Товариства, будуть корисні, властиві або сприятливі для досягнення (прямо або опосередковано) вказаних вище цілей або будь-якої з них.

Товариство здійснює інші види діяльності, не заборонені Законодавством України.

Товариство одержує ліцензії на окремі види діяльності, якщо це необхідно, згідно з чинним законодавством України.

Для досягнення статутної мети Товариство:

Відкриває рахунки в будь-яких фінансово-кредитних установах та проводить через них всі касові та кредитно-розрахункові операції в національній та в іноземній валюті, по безготівковому розрахунку без обмежень сум платежів. Форми розрахунків визначаються Товариством по узгодженню з усіма контрагентами та з урахуванням вимог чинного законодавства.

Вивчає кон'юнктуру ринку товарів та послуг.

Здійснює види діяльності, передбачені Статутом.

Набуває, отримує в оренду чи на лізингових умовах техніку, будівлі, земельні ділянки, споруди та інше майно, необхідне для статутної діяльності.

Отримує від будь-яких фінансово-кредитних установ кредити на договірних умовах.

Самостійно встановлює порядок і умови отримання та передачі майна, а також ціни, ставки, тарифи та розцінки на товари, послуги та роботи, що реалізуються, надаються чи виконуються Товариством.

Організовує підготовку та підвищення кваліфікації кадрів по всіх напрямках своєї діяльності.

Входить в об'єднання, створює різні види спільних підприємств, господарських товариств, а також приймає участь в їх діяльності.

Товариство здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, веде статистичну звітність у встановленому порядку, несе відповідальність за їх достовірність, та подає державним органам згідно з установленими формами та строками.

В разі необхідності для перевірок фінансової та господарської діяльності Товариства можуть залучатися спеціалізовані служби, в тому числі й аудиторські.

За допомогою аналізу всебічно і глибоко вивчається фінансовий стан і фактори його формування.

Підприємство створене 10 червня 2020 року, тому показники діяльності 2020 року ми не можемо брати для порівняння, оскільки періоди функціонування будуть різні. Тому для аналізу ми обрали три однакових за тривалістю періоди: I півріччя 2021 р., II півріччя 2021 р., I півріччя 2022 р.

Для характеристики фінансового стану підприємства проведемо аналіз за попередні три періоди 2021-2022 роки. Для цього використовуються дані форми №1 "Баланс" (Додаток А). Проведемо горизонтальний (табл. 2.1) та вертикальний (табл. 2.2) аналіз балансу ТОВ «Еко Агроінвест»

Наведені дані дозволяють зробити такі висновки:

З даних табл. 2.1 видно, що в досліджуваному періоді році власний капітал склав скоротився з 227,7 тис. грн до 25,1 тис. грн. Товариство не користується довгостроковими позиками. Обсяги короткострокових зобов'язань поступово зменшуються з 9556,6 тис. грн в I півріччі 2021 року до 86,8,5 тис. грн в I півріччі 2022 року або на 10,9% Середньорічна вартість

необоротних активів підприємства у II півріччі 2021 року склала 3428,0 тис. грн., що на 577,3 тис. грн. більше ніж в I півріччі 2021 року, але у I півріччі 2022 року зменшилась на 127,1 тис грн. до 3300,9 тис грн.

Таблиця 2.1 – Горизонтальний аналіз балансу ТОВ «Еко Агроінвест», тис. грн.

| | I півріччя 2021 | II півріччя 2021 | I півріччя 2022 | Абсолютне відхилення | | Відносне відхилення | |
|-----------------------------|-----------------|------------------|-----------------|-------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| | | | | II півріччя 2021 до I півріччя 2021 | I півріччя 2022 до II півріччя 2021 | II півріччя 2021 до I півріччя 2021 | I півріччя 2022 до II півріччя 2021 |
| Власний капітал | 227,7 | 75,2 | 25,1 | -152,5 | -50,1 | 33,03% | 33,38% |
| Нерозподілений прибуток | -754,7 | -907,2 | -957,3 | -152,5 | -50,1 | 120,21% | 105,52% |
| Поточні зобов'язання | 9656,6 | 9330,3 | 8608,5 | -326,3 | -721,8 | 96,62% | 92,26% |
| Основні засоби | 2850,7 | 3428,0 | 3300,9 | 577,3 | -127,1 | 120,25% | 96,29% |
| Оборотні активи | 6804,9 | 5431,4 | 4238,4 | -1373,5 | -1193 | 79,82% | 78,04% |
| Поточні біологічні активи | 3508,6 | 905,7 | 827,3 | -2602,9 | -78,4 | 25,81% | 91,34% |
| Чистий дохід від реалізації | 1401,3 | 5884,4 | 2059,8 | 4483,1 | -3824,6 | 419,92% | 35,00% |
| Собівартість | 1663,6 | 6065,0 | 1876,5 | 4401,4 | -4188,5 | 364,57% | 30,94% |
| Операційні витрати | 210,0 | 450,4 | 233,4 | 240,4 | -217 | 214,48% | 51,82% |
| Чистий прибуток | -472,2 | -624,7 | -50,1 | -152,5 | 574,6 | 132,30% | 8,02% |

Середньорічна вартість оборотних активів підприємства в I півріччі 2022 року становить 4238,4 тис.грн., що на 1373,5 тис.грн. менше ніж у II півріччі 2021 року.

За досліджуваній період кількість працівників товариства зросла з 3 до 5 осіб. Оскільки підприємство має аграрну спеціалізацію, відповідно і реалізація продукції відбувається сезонно. Собівартість реалізованої продукції в I півріччі 2021 року становила 1663,6 тис. грн, в I півріччі 2022 року – 1876,5

тис. грн. При цьому в кінці 2021 року собівартість реалізованої продукції становили 6065,0 тис. грн.

Весь досліджуваний період для підприємства виявився збитковим. На це вплинули як несприятливі економічні, так і політичні події

Таблиця 2.2 – Вертикальний аналіз балансу ТОВ «Еко Агроінвест», тис. грн.

| | I півріччя 2021 | II півріччя 2021 | I півріччя 2022 | Частка у % до суми балансу | | |
|---------------------------|--------------------|---------------------|--------------------|----------------------------|------------------|-----------------|
| | | | | I півріччя 2021 | II півріччя 2021 | I півріччя 2022 |
| Власний капітал | 227,7 | 75,2 | 25,1 | 2,30% | 0,80% | 0,29% |
| Нерозподілений прибуток | -754,7 | -907,2 | -957,3 | -7,64% | -9,65% | -11,09% |
| Поточні зобов'язання | 9656,6 | 9330,3 | 8608,5 | 97,70% | 99,20% | 99,71% |
| Основні засоби | 2850,7 | 3428,0 | 3300,9 | 28,84% | 36,45% | 38,23% |
| Оборотні активи | 6804,9 | 5431,4 | 4238,4 | 68,85% | 57,75% | 49,09% |
| Поточні біологічні активи | 3508,6 | 905,7 | 827,3 | 35,50% | 9,63% | 9,58% |

Аналізуючи дані вертикального балансу підприємства, можна зробити такі висновки.

В структурі пасиву майже повністю займають поточні зобов'язання. Частка оборотних активів у балансі підприємства є значною: понад 50%. Протягом аналізованого періоду дана частка поступово зменшувалась від 68,85% у I півріччі 2021 року до 49,09% у I півріччі 2022 року. Зрозуміло, що зменшення частки оборотних коштів негативно позначається на показниках фінансової стійкості та ліквідності.

Частка основних засобів має тенденцію до збільшення, причому, протягом року відбулося зростання долі основних засобів у сумі балансу. З одного боку, це явище свідчить про політику підприємства щодо розширення матеріально-технічної бази підприємства та його технічного переозброєння. З іншого боку, підприємство погіршило свої показники ліквідності й фінансової стійкості внаслідок вилучення коштів на поповнення оборотних активів.

Отже, основними висновками, зробленими при вертикальному аналізі балансу підприємства можуть бути такі:

- структура статей балансу демонструє тенденцію до зростання частки основних засобів і зменшення частки оборотних активів;
- у той же час, зменшується дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги і зростає кредиторська заборгованість.

Підприємству слід вдатися до аналізу структури видатків, налагодити більш стабільні зв'язки з покупцями, а також посилити контроль за витратами, запобігаючи нецільового витрачання ресурсів.

Таким чином, аналіз балансу підприємства у горизонтальному і вертикальному розрізі показав, що підприємство хоч і новостворене, проте навіть за несприятливих умов майже дійшло до бочки безбитковості і, сподіваємось, надалі працюватиме вже на прибуток.

2.2 Облік біологічних активів тваринництва на ТОВ «Еко Агроінвест»

Інтеграція економіки України у світовий економічний простір потребує подальшого вдосконалення методів організації та обліку сільського господарства з метою створення адекватної інформаційної системи, що відповідає потребам відкритої ринкової економіки.

Одним із таких кроків є впровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [11] від 01.01.2007 р., який принципово змінив організацію та методіку обліку тварин у господарствах.

Організація обліку поточних біологічних активів тваринництва на фермах включає комплекс заходів, спрямованих на накопичення, групування, систематизацію та аналіз узагальненої інформації про господарські операції з

надходження, руху та вибуття таких активів у процесі господарської діяльності з метою приймати адекватні та своєчасні управлінські рішення.

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію і технологію виробництва, а відповідно і структуру бухгалтерського обліку. Сучасне біологічне майно тваринництва належить до таких специфічних об'єктів обліку, яких не має жодна галузь народного господарства. Оборотні активи тваринництва утворюють особливу групу оборотних активів. З економічної точки зору розведення та відгодівля тварин, як частина поточних біологічних активів, є незавершеною продукцією тваринництва, оскільки вони постійно змінюють свою вагу та цінність шляхом біологічних перетворень.

Ці зміни стосуються витрат на утримання та годівлю тварин до терміну реалізації, забою та переведення в основне стадо. До складу молодняка, птиці та тварин на відгодівлі входить худоба власного господарства та закупівель в інших суб'єктів господарювання: молодняк усіх видів з моменту набору приплоду до переведення на основне поголів'я або вибуття, тварин на відгодівлі. Сюди ж відносяться телиці і свиноматки контрольовані, піддослідні тварини, а в спеціалізованих господарствах, де вирощуються тварини основного стада, також корови-первістки від отелення до реалізації, бджолині сім'ї.

Вирощування молодняка та відгодівля призводить до зміни стада тварин. Поголів'я тварин збільшується за рахунок отримання приплоду у власному господарстві, купівлі худоби в інших господарствах та у громадян. Вибракована від основного стада худоба надходить у групу відгодівлі. Тварини ростуть, переходять з однієї вікової групи в іншу, збільшується жива маса і відповідно цінність. Значна частина тварин залишає господарство через реалізацію м'ясопереробникам, іншим підприємствам та громадянам; частина переводиться в основне стадо; частину забивають на м'ясо, бувають випадки загибелі тварин, вимушеного забою, недостач, крадіжок тощо. Всі ці процеси повинні бути відображені в обліку.

Для відображення інформації про поточні біологічні активи тваринництва використовуються субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за собівартістю» рахунка 21 «Поточні біологічні активи» [8]. За дебетом вказаних субрахунків відображається надходження поточних біологічних активів тваринництва, за кредитом – вибуття внаслідок реалізації, перерахування до складу довгострокових біологічних активів тваринництва тощо.

Основними джерелами формування поточних біологічних активів тваринництва для підприємства є:

- купівля за плату;
- безкоштовне отримання;
- внесок до статутного капіталу;
- обмін на подібні та неподібні біологічні активи;
- розведення на фермі.

Біологічні тваринницькі активи, придбані у фермерських господарствах, капіталізуються за собівартістю. Порядок визначення початкової вартості регламентується П(С)БО 9 «Запаси» [13] і базується на шляхах надходження тварин.

Усі витрати, пов'язані з придбанням та доставкою поточних тваринницьких біологічних активів підприємства, включаються до вартості придбаних тварин.

Якщо поточні біологічні активи тваринництва доставляються власним транспортом, то витрати наприкінці місяця розподіляються між закупленими групами тварин.

Підставами для списання поточних біологічних активів тваринництва з балансу підприємства внаслідок вибуття є:

- реалізація;
- безоплатна передача або передача до статутних капіталів інших сільськогосподарських підприємств;

– переведення до складу довгострокових біологічних активів тваринництва;

- падіж;
- забій на фермі.

При вилученні з тваринництва поточні біологічні активи оцінюються за живою масою (приростом) та плановими витратами, які коригуються на фактичні витрати на кінець року.

Порядок відображення надходження поточних біологічних активів тваринництва на рахунках бухгалтерського обліку у ТОВ «Еко Агроінвест» відображено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Кореспонденція рахунків з обліку надходження поточних біологічних активів тваринництва у ТОВ «Еко Агроінвест»

| № з/п | Зміст господарської операції | Первинні документи | Кореспонденція рахунків | |
|-------|---|---------------------|-------------------------|--------|
| | | | дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Отримано ПБАТ від постачальника | Накладна | 213 | 631 |
| 2 | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ | Податкова накладна | 641 | 631 |
| 3 | Оприбутковано безоплатно отримані ПБАТ | Накладна | 212 | 718 |
| 4 | Оприбутковано ПБАТ, отриманий як внесок до статутного капіталу | Накладна | 212 | 46 |
| 5 | Передано ПБАТ подібний в обмін на об'єкт | Накладна | 361 | 211 |
| 6 | Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ | Податкова накладна | 361 | 641 |
| 7 | Отримано ПБАТ в обмін на подібний об'єкт | Накладна | 213 | 631 |
| 8 | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ | Податкова накладна | 641 | 631 |
| 9 | Проведено взаємозалік заборгованостей | Довідка бухгалтерії | 631 | 361 |
| 10 | Передано сільськогосподарську продукцію власного виробництва в обмін на ПБАТ | Накладна | 361 | 701 |
| 11 | Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ | Податкова накладна | 701 | 641 |
| 12 | Відображено собівартість переданої сільськогосподарської продукції власного виробництва | Накладна | 901 | 27 |

Кінець таблиці 2.3

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|---|-----|-----|
| 13 | Отримано ПБАТ в обмін на неподібний об'єкт | Накладна | 213 | 631 |
| 14 | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ | Податкова накладна | 641 | 631 |
| 15 | Проведено взаємозалік заборгованостей | Довідка бухгалтерії | 631 | 361 |
| 16 | Визначено результати від обмінних операцій | Виписка банку | | |
| | - збільшення суми грошових коштів за результатами обміну | | 311 | 361 |
| | - зменшення суми грошових коштів за результатами обміну | | 631 | 311 |
| 17 | Оприбутковано приплід тварин | Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ-3); Звіт про процеси інкубації (ф. № ПБАСГ-4); Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (ф. № ПБАСГ-7) | 212 | 232 |
| 18 | Визнана різниця між справедливою вартістю поточних біологічних активів тваринництва та витратами, понесеними на їх біологічне перетворення | Розрахунок бухгалтерії | | |
| | - дохід від первісного визнання | | 231 | 710 |
| | - витрати від первісного визнання | | 940 | 231 |
| 19 | Вибракувано з основного стада тварини, оцінені за справедливою вартістю | Акт на списання ДБАТ (вибраковка тварин) (ф. № ДБАСГ-4) | 212 | 163 |
| | Вибракувано з основного стада тварини, оцінені за первісною вартістю | | 213 | 164 |
| 20 | Отримано поточний біологічний актив тваринництва, який виявлено при інвентаризації | Акт інвентаризації | 212 | 719 |

Основною продукцією, отриманою при вирощуванні молодняка та відгодівлі тварин, є:

а) приріст живої маси тварин за звітний період (особливість цієї продукції полягає в тому, що її неможливо відокремити від живого

біологічного активу; тому приріст живої маси додається до маси біологічного активу, а його вартість збільшує вартість біологічного активу);

б) жива маса тварин (це вага реалізованих, забитих у підприємстві, переведених до інших груп і залишених на кінець звітної періоду тварин).

Для документального оформлення приросту тварин за звітний період застосовують дві спеціалізовані форми первинних документів, а саме Відомість зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10) і Розрахунок визначення приросту (ф. № ПБАСГ-11).

Відомість зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10) застосовується для визначення фактичної живої маси тварин шляхом зважування.

Приріст живої маси тварин можна визначити за допомогою формули (1):

$$P_m = M_{кр} + M_v + M_z + M_p - M_n - M_t - M_{пр}, \quad (1)$$

де P_m - приріст живої маси; $M_{кр}$ - маса поголів'я на кінець року; M_v - маса поголів'я, яке вибуло у звітному періоді; M_z - маса поголів'я, яке загинуло; M_p - маса поголів'я, що переведено в інші групи; M_n - маса поголів'я, яке надійшло за звітний період; M_t - маса приплоду; $M_{пр}$ - маса поголів'я на початок року.

Кореспонденції з обліку вибуття поточних біологічних активів відображено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Кореспонденція рахунків з обліку вибуття поточних біологічних активів тваринництва у ТОВ «Еко Агроінвест»

| № з/п | Зміст господарської операції | Первинні документи | Кореспонденція рахунків | |
|-------|---|---|-------------------------|--------|
| | | | дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Відображено дохід від продажу поточних біологічних активів тваринництва | ТТН на перевезення тварин (ф. № ТНСГ-5), Приймальна квитанція (ф. № ПК-1) | 361 | 701 |
| 2 | Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ | Податкова накладна | 701 | 641 |
| 3 | Списано собівартість реалізованих ПБАТ, що обліковуються за справедливою вартістю | Довідка бухгалтерії | 901 | 212 |

Кінець таблиці 2.4

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|--|-----|-----|
| 4 | Безоплатно передано ПБАТ | Накладна | 949 | 212 |
| 5 | Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ при безоплатній передачі активів | Податкова накладна | 949 | 641 |
| 6 | Передано ПБАТ (що обліковуються за справедливою вартістю) до статутного капіталу іншого підприємства | Накладна | 143 | 701 |
| 7 | Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ | Податкова накладна | 701 | 641 |
| 8 | Списано собівартість переданих ПБАТ, що дорівнює справедливій вартості | Довідка бухгалтерії | 901 | 212 |
| 9 | Переведено молодняк тварин до складу довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю | Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (ф. № ДБАСГ-2) | 155 | 212 |
| 10 | Оприбутковано тварин в основне стадо | Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (ф. № ДБАСГ-2) | 163 | 155 |
| 11 | Відображено справедливу вартість ПБАТ, знятих з відгодівлі для забою в підприємстві | Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6) | 233 | 212 |
| 12 | Списано падіж тварин зі складу ПБАТ (що обліковуються за справедливою вартістю) у межах технологічних норм | Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6) | 232 | 212 |
| 13 | Оприбутковано шкури загиблих тварин | Накладна | 27 | 232 |
| 14 | Списано падіж тварин понад технологічні норми | Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6) | 947 | 212 |
| 15 | Виявлено, в результаті інвентаризації, недостачі та втрати ПБА | Акт інвентаризації | 947 | 212 |

Послідовність здійснення записів від первинних документів до бухгалтерської звітності представлено на рис. 2.1.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест» для оприбуткування надходжень та вибуття оборотних біологічних активів тваринництва використовує узагальнюючий рахунок 21 «Оборотні біологічні активи» з відкриттям субрахунку 211-2 «Молодняк тварин на вирощуванні».

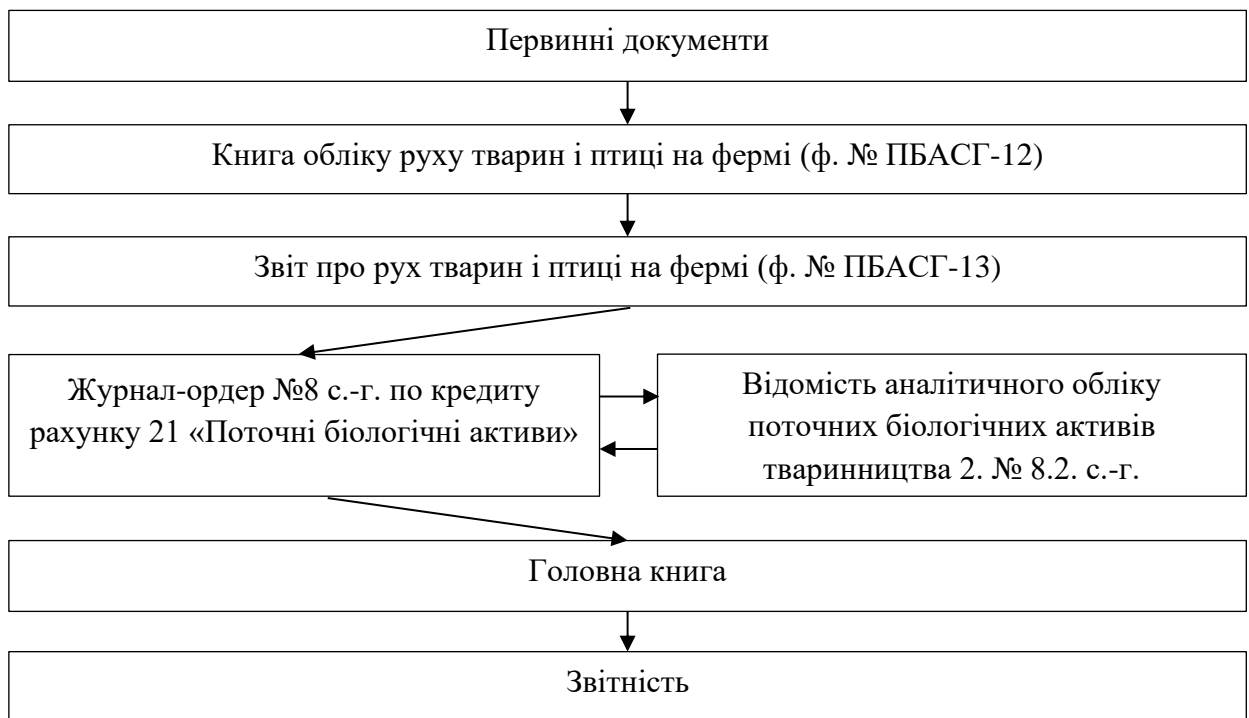


Рисунок 2.1 – Схема запису в реєстрах з обліку поточних біологічних активів тваринництва

У ТОВ «Еко Агроінвест», приплід тварин обліковується в день їх надходження на підставі Акта оприбуткування приплоду тварин (ф. №95). Приріст живої маси тварин записують у відомості зважування тварин (ф. №98) та розрахунки для визначення приросту (ф. № 98а). Також складають Акти на перевезення тварин до відповідних ділянок.

Синтетичний облік собівартості та виробництва продукції тваринництва ведеться на рахунку 232 «Тваринництво», за дебетом якого обліковується вартість утримання тварин, за кредитом – виробництво продукції за

кошторисом протягом року на запланований час собівартості. У кінці року після складання звітної калькуляції планові витрати на виробництво продукції тваринництва уточнюються до фактичних. На кінець року на рахунку 232 «Тваринництво» зазначається вартість незавершеного виробництва по кожній галузі тваринництва.

Собівартість тваринництва та птахівництва складається з наступних статей: витрати на оплату праці; корми; роботи та послуги; витрати на ремонт основних засобів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальні витрати.

У статті «Витрати на оплату праці» відображається оплата праці працівників, зайнятих безпосередньо в технологічному процесі виробництва (догляд за тваринами).

У статті «Корми» відображаються витрати на корми власного виробництва та покупні, які витрачаються на годівлю тварин. Корми власного виробництва звітного року списуються у звітному році за плановою собівартістю, яка коригується на фактичну собівартість на кінець року шляхом списання різниці (економії, додаткових витрат) на рахунок 232 «Тваринництво».

Корми власного виробництва минулих років списують за кошторисом, який вони мали на початок звітного року, а покупні – за вартістю придбання.

Витрати на приготування кормів у відгодівельних пунктах і кормокухнях списуються безпосередньо на відповідні види тварин і груп тварин або розподіляються між ними пропорційно масі згодованих кормів.

У статті «Роботи та послуги» відображається вартість послуг власних та орендованих автомобілів, тракторів і вантажівок з перевезення кормів, підстилки та інших матеріалів від місць постійного зберігання до ферм, комбикормових заводів (кормокухонь). Сюди також входять витрати на послуги електроенергії, тепла та газу, придбаних на стороні та власного виробництва.

До статті «Витрати на ремонт основних засобів» включаються витрати на поточний ремонт основних засобів, інших матеріальних цінностей основних засобів, які служать для збереження певного виду або групи тварин.

У статтю «Інші витрати на утримання основних засобів» включаються амортизація та витрати на утримання стійл, в яких утримується декілька видів тварин (розподіл за займаною площею).

Стаття «Інші витрати» показує витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, що не входять до жодної з вищезазначених статей.

До статті «Непродуктивні витрати» відносяться збитки від загибелі молодняку та старої худоби на відгодівлі, птиці, тварин, кролів, а також бджолиних сімей, крім збитків, які виникли внаслідок стихійного лиха, суми, що підлягають відшкодуванню винних, а також вартість отриманої сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

За статтею «Загальновиробничі витрати» відображаються бригадні, фермерські та загальновиробничі витрати, зокрема: витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування та поточний ремонт довгострокових активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці; витрати на утримання польових ферм; інші витрати, пов'язані з утриманням та утриманням худоби. Загальновиробничі витрати тваринництва розподіляються між окремими видами (групами) тварин у відношенні до загальних витрат (без вартості кормів).

Кореспонденція рахунків з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест» наведена в табл. 2.5.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест» для обліку витрат і визначення собівартості продукції використовує рахунки:

- 232 «Тваринництво»;
- 901 «Собівартість реалізації»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;

- 93 «Витрати на збут»;
- 947 «Інші витрати операційної діяльності».

Таблиця 2.5 – Кореспонденція з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції тваринництва у ТОВ «Еко Агроінвест»

| № п/п | Зміст господарської операції | Дебет | Кредит | Сума, грн |
|-------|---|------------|--------|-----------|
| 1. | Списано корми (власні і куплені) | 232 | 27,208 | |
| 2. | Списано ліки, підстилку для тварин | 232 | 20 | 8000 |
| 3. | Вартість спеодягу і спецвзуття | 232 | 22 | |
| 4. | Нараховано страхові платежі зі страхування тварин | 232 | 655 | |
| 5. | Списані витрати майбутніх періодів | 232 | 39 | |
| 6. | Оприбутковано приплід за плановою собівартістю на протязі року | 211 | 232 | 1250 |
| 7. | Оприбутковано вартість побічної продукції | 208,27.231 | 232 | 1340 |
| 8. | Списано загальновиробничі витрати по тваринництву | 232 | 91 | |
| 9. | Списано вартість харчових відходів їдальні | 232 | 235/2 | |
| 10. | Списано витрати майбутніх періодів на витрати тваринництва | 232 | 39 | |
| 11. | Списано на витрати послуги сторонніх організацій щодо штучного осіменіння | 232 | 63 | |
| 12. | Нараховано заробітну плату працівникам тваринництва | 232 | 66 | |
| 13. | Нараховано премію | 232 | 66 | |
| 14. | Відображено відрахування в резерв відпусток та надбавки за стаж роботи | 232 | 47 | |
| 15. | Оприбутковано гній, внесений в ґрунт | 231 | 232 | |

Облік витрат виробництва у тваринництві ведуть у Журналах-ордерах №10.1 с.-г.; №10.2 с.-г. та № 10.3 с.-г..

Журнал-ордер № 10.1 с.-г. використовується для відображення відомостей про виробничі запаси, МШП, напівфабрикати, готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва, товари.

Журнал-ордер № 10.2 с.-г. призначений обліку нарахованої оплати праці та пов'язаних з нею сум відповідних відрахувань (Єдиного соціального внеску), а також амортизаційних відрахувань та забезпечення майбутніх витрат платежів (рахунки 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 66 «Розрахунки з оплати працівникам»).

У Журналі-ордері № 10.3 с.-г. відображаються кредитові обороти щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати».

Первинні документи, накопичувальні та групувальні відомості, бухгалтерські довідки, зведена відомість про нарахування та розподіл заробітної плати та утриманих на неї статтях обліку № 10.2.1 с.-г, відомість про нарахування амортизації основних засобів та ін. довгострокові засоби тощо є підставою для заповнення виробничого звіту (реєстру подібного обліку).

Виробничі звіти № 10.3 а с.-г. складають щомісячно і наростаючим підсумком з початку року в розрізі статей однорідного обліку за відповідними статтями витрат.

Дані виробничої звітності по кредиту аналітичних рахунків виробництв у складі структурних підрозділів і виробничих відділень переносяться до зведеної відомості № 10.3 д с.-г. Виробничі звіти складаються щомісяця наростаючим підсумком з початку року за об'єктами аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані виробничих звітів для зарахування на аналітичний виробничий облік у структурних підрозділах і галузях виробництва включаються до зведеної відомості № 10.3 д с.-г згідно з журналом ордером № 10.3 с.-г.

Підсумки зведених відомостей із підсумками синтетичних рахунків (субрахунків) переносяться до журналу ордеру № 10.3 с.-г, а кредитові обороти з журналу ордера – до головної книги.

Оборотна відомість за рахунками витрат виробництв № 10.3 с.-г. призначена для відображення початкового сальдо, дебетових і кредитових оборотів, сальдо на кінець (початок) звітного періоду за кожним об'єктом аналітичного обліку. Баланс складається за даними виробничих звітів.

Для обліку молодняка тварин і тварин на відгодівлі застосовують журнал-ордер № 9 с.-г. Записи в книзі матеріальної відповідальності та відомості здійснюються на підставі «Звіту про рух худоби та птиці на фермі»

(ф № 102) та доданих до нього первинних документів. Дані записуються окремо по кожній матеріально відповідальній особі (підприємству) за статтю та віковою групою. На підставі цих записів щомісяця складається оборотна відомість аналітичного обліку на субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю». Систематично порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій поточного біологічного майна тваринництва товариством з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест» наведено на рис. 2.2.

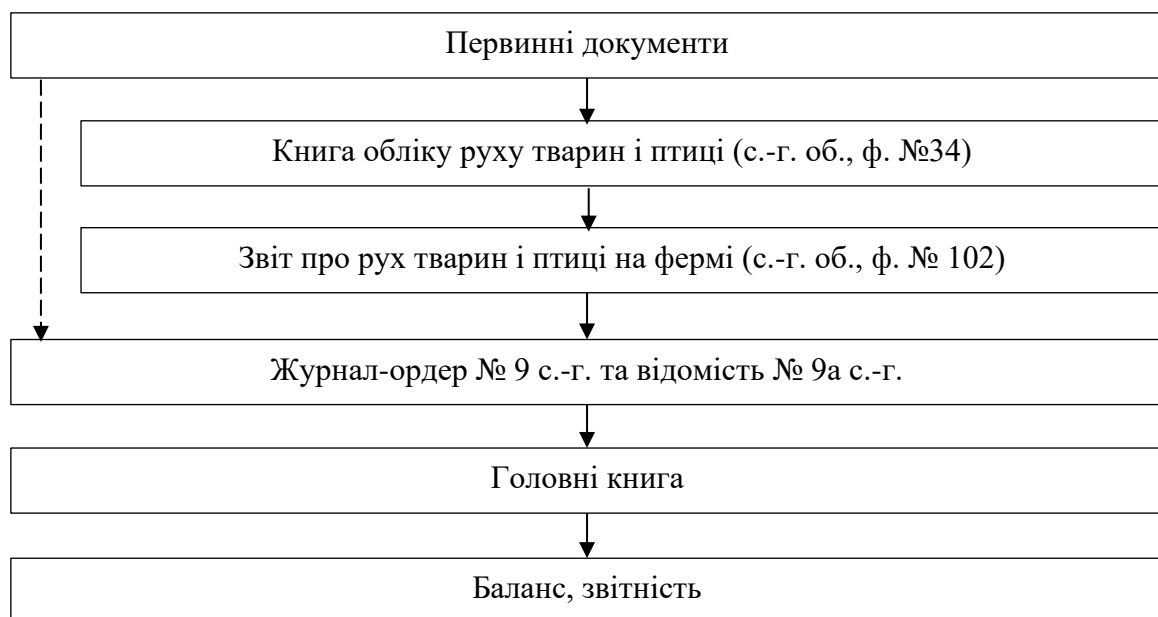


Рисунок 2.2 – Послідовність облікових записів господарських операцій з обліку поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест» складає Оборотну відомість сумового обліку за кожні півроку.

На ТОВ «Еко Агроінвест», за використання комп'ютерної форми бухгалтерського обліку основними регістрами для обліку руху тварин є:

– оборотна відомість обліку руху тварин (по матеріально відповідальних особах);

– оборотна відомість обліку руху тварин (по сільськогосподарському підприємству);

– відомість обліку руху тварин (з операцій руху) та інші.

Додаткові біологічні активи тваринництва (приплід) вважаються сільськогосподарською продукцією та обліковуються на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [5] надається зведена інформація про поточні біологічні активи тваринництва Баланс (звіт про фінансовий стан підприємства). Поточні біологічні активи тваринництва відображаються у складі оборотних активів за статтею «Поточні біологічні активи». Наприклад, у статті «Поточні біологічні активи» (рядок 1110) відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі та випасі, птиця, сільськогосподарські тварини, кролі, дорослі тварини, вибраковані з основного поголів'я для продажу, сільськогосподарські тварини, домашня птиця, сільськогосподарські тварини, тварини, тварини, тварини, тварини, тварини, тварини, тварини, тварини). молодняк на вирощуванні та відгодівлі). оцінка за справедливою або первісною вартістю.

У додатку до річної фінансової звітності поточні біологічні активи тваринництва наведені за такими групами:

– тварини на вирощуванні та відгодівлі;

– біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі).

– інші поточні біологічні активи.

Також є інформація про:

– вартість кожної групи біологічних активів на початок та кінець звітного року;

– обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період у натуральних одиницях та за вартістю, обчисленою при первісному визнанні.

Тому правильно організований бухгалтерський облік повинен мати таку систему рахунків, яка адекватно відображає та характеризує всю господарську діяльність з обов'язковою конкретизацією.

За даними товариства з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест», облік поточних біологічних активів тваринництва ведеться належним чином та відповідно до вимог чинного законодавства. Поточна інформація про біологічні активи належним чином відображається в усіх формах фінансової звітності.

2.3 Аудит біологічних активів тваринництва ТОВ «Еко Агроінвест»

Тваринництво є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки при виготовленні готової продукції, крім фінансових і матеріально-технічних ресурсів, використовуються також природні ресурси – живі організми. Порядок внутрішнього контролю за наявністю та рухом таких ресурсів досить складний, оскільки вони (тварини) постійно набирають вагу та стають дорослими. Поточні біологічні активи тваринництва утворюють особливу групу оборотних активів господарства. Вирощені та відгодовані тварини у складі поточних біологічних активів за своїм економічним змістом є незавершеною продукцією тваринництва, оскільки вони постійно змінюють свою масу та цінність шляхом біологічної трансформації. Ці зміни стосуються витрат на утримання тварин та їх відгодівлю до місця реалізації, забою та переведення в основне стадо. Відповідно, випробування виробництва продукції в галузі тваринництва відіграють важливу роль у сучасних економічних умовах.

Аудит господарств у галузі тваринництва проводиться з метою успішного функціонування господарства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів, забезпечення його стабільності та максимального розвитку в умовах конкурентного середовища, досягнення мінімальних ризиків діяльності.

У сільському господарстві завжди є потреба в обґрунтуванні рішень щодо доцільності тваринництва. Для цього необхідно постійно мати інформацію про фактичну повну собівартість продукції для організації і управління виробничим процесом і контролю рівня витрат, визначення рентабельності виробництва, правильного ціноутворення, виявлення резервів і зниження їх собівартості виготовлення і продажу продукції.

Процес виробництва сільськогосподарської продукції пов'язаний з дією біологічних законів. Вирощування біологічних активів нерозривно пов'язане з біологічними перетвореннями, формуванням і розвитком живих організмів. У тваринництві крім біологічних активів також отримують сільськогосподарську продукцію від тваринництва.

Від якості аудиту залежать результати господарської діяльності та фінансове становище підприємства. В аграрному секторі особливо гостро стоїть проблема організації та підвищення ефективності системи аудиту.

Аудит призначений для виявлення відхилень виробництва від правових та інших нормативних положень, нормування, бюджетування та прийняття на цій основі відповідних управлінських рішень. Відповідно, він займає важливе місце в бухгалтерському обліку і є незамінним засобом його ефективного функціонування на всіх рівнях управління економікою.

Ефективно організована система аудиту інформує керівництво підприємства про його фінансово-господарську діяльність, сприяє створенню високоефективного бухгалтерського обліку, запобігає виникненню порушень і підтверджує достовірність звітів внутрішніх підрозділів. Управлінські рішення керівників компаній повинні базуватися на достовірній, своєчасній та повній інформації.

Слід зазначити, що аудит служить системі менеджменту для забезпечення ефективної реалізації корпоративної стратегії. При цьому фактичні дані, необхідні для реалізації, отримують через облікову систему.

Галузеві особливості сільського господарства істотно впливають на організацію і технологію виробництва і, відповідно, структуру аудиту. До таких специфічних об'єктів належать біологічні активи тваринництва. У процесі їх вирощування відбуваються перетворення, чисельність тварин збільшується за рахунок отримання приплоду, купівлі худоби тощо. Тварини дають приріст, з часом змінюють вік. Основні елементи аудиту худоби узагальнено на рис. 2.3.



Рисунок 2.3 – Елементи аудиту біологічних активів тваринництва

Під організацією аудиту, особливо біологічних активів тваринництва, слід розуміти комплекс дій власника (керівника), спрямованих на підвищення правильності відображення біологічних активів тваринництва в обліку та усунення зловживань і постійне вдосконалення аудиту в компанії.

Організацію аудиту біологічних активів тваринництва ми пропонуємо розділити на п'ять основних етапів.

1. Планування: вибір об'єктів, показників для використання, розробка плану (табл. 2.6), визначення термінів, джерел інформації, підготовка робочої документації.

Таблиця 2.6 – План обстеження біологічних активів тваринництва

| Період проведення Суб'єкти аудиту | | | | |
|---|--|------------------|-----------|----------|
| Об'єкти аудиту | Перелік питань, що підлягають перевірці | Термін виконання | Виконавці | Примітки |
| Процес придбання біологічних активів тваринництва | виконання договірних зобов'язань | | | |
| Процес надходження (виробництва) біологічних активів тваринництва | повнота та своєчасність оприбуткування приплоду; переведення тварин із групи в групу | | | |
| Процес реалізації біологічних активів тваринництва | виконання договірних зобов'язань | | | |
| Процес вибуття біологічних активів тваринництва (забій, падіж) | переведення тварин із групи в групу; законність списання тварин на забій, падіж | | | |
| Вивчення та опрацювання результатів аудиту | | | | |
| Узагальнення та оформлення результатів аудиту | | | | |

На підставі складеного плану аудиту, з метою уникнення порушень щодо наявності, руху та відображення в обліку біологічних активів тваринництва, пропонуємо використовувати програму аудиту, в якій необхідно зафіксувати: період аудиту; особи, які проводять аудит; перелік питань, що підлягають перевірці; джерела; техніка обстеження; перелік таблиць і розрахунків, які використовуються для оформлення результатів аудиту.

Допоміжними робочими документами в процесі аудиту можуть бути різноманітні контрольні-аналітичні таблиці та відомості, зокрема щодо достовірності реєстрації приплоду тварин, перевірки повноти реєстрації, відомість падежу тощо.

Робочим документом щодо перевірки достовірності оприбуткування та обліку отриманого приплоду пропонуємо на кожну матеріально відповідальну особу скласти відомість (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – Пропонована форма відомості на оприбуткування приплоду тварин

| Рік | | | | | | | | | | |
|--|-------------------|----------|--|-------------------------|----------------------------------|-----|---------------------------------|-----|------------|-------------------|
| Місяць | | | | | | | | | | |
| Матеріально-відповідальна особа Група тварин | | | | | | | | | | |
| Дата | Народилося живими | | Кличка, інвентарний номер (присвоєний) | Вартість приплоду, грн. | Відображення в обліку | | | | Відхилення | Підпис контролера |
| | голів | маса, кг | | | За даними бухгалтерського обліку | | За даними контрольної перевірки | | | |
| | | | | | Д-т | К-т | Д-т | К-т | | |
| | | | | | | | | | | |

Використання запропонованої інформації в практичній діяльності господарства забезпечує оперативний контроль за реалізацією приплоду тварин.

2. Проведення аудиту з використанням прийомів документального та фактичного контролю (проведення обов'язкової інвентаризації).

Для правильного проведення аудиту та отримання достовірних даних найбільш ефективним методом визначення наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва є визначення їх фактичного стану, тобто проведення інвентаризації. Метою його проведення є визначення реальної наявності поточних біологічних активів тваринництва, визначення їх надлишку чи нестачі; перевірка дотримання умов утримання тощо.

3. Виявлення порушень і зловживань.

За результатами дослідження стану проведення аудиту виробництва продукції тваринництва нами узагальнено основні порушення (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Групи типових порушень, які виявляються під час проведення аудиту виробництва продукції тваринництва

| Групи порушень | Зміст порушень |
|--|---|
| Порушення, пов'язанні з організацією процесу виробництва | <ul style="list-style-type: none"> - відсутність необхідної кваліфікації для догляду за худобою у матеріально-відповідальних осіб; - недотримання умов утримання тварин; |
| Порушення, пов'язанні з неправильним оформленням і відсутністю документів | <ul style="list-style-type: none"> - документальне оформлення операцій не відповідає встановленому порядку; - поголів'я тварин не закріплене за матеріально-відповідальними особами та з матеріально-відповідальними особами не укладено договори про матеріальну відповідальність; - неповне, несвоєчасне документальне відображення приросту; - приховування випадків неоформленого падежу, загибелі молодняку, нестач, крадіжок тварин; - недотримання строків оприбуткування приплоду; - факти неопробутованого молодняку з метою приховування його загибелі або привласнення; - строки переведення тварин з однієї групи в іншу не відповідають нормативними строками переводу за окремими видами та групами; - фіктивні факти падежу та вимушеного забою тварин; - факти приховування падежу та недооприбуткування приплоду тварин; - привласнення коштів через завищення живої маси і вартості тварин, складання фіктивних документів; |
| Порушення, пов'язанні з неправильним відображенням господарських операцій в обліку | <ul style="list-style-type: none"> - недотримання періодичності проведення інвентаризації, неповне охоплення нею наявного поголів'я худоби та правильність відображення її результатів в обліку; - розбіжності за кількістю, живою масою, мастю та породистістю тварин, факти їх навмисної заміни та зловживання у разі обміну й безоплатної передачі тварин. |

Використовуючи первинні документи, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, необхідно контролювати правильність ведення кореспонденції рахунків з обліку біологічних активів і продукції тваринництва на підприємстві. Також варто перевірити правильність перенесення інформації з облікових реєстрів до бухгалтерського обліку. Для цього дані

аналітичного обліку біологічних активів звіряють із записами в реєстрі синтетичного обліку.

З метою виявлення порушень на підприємстві, складають дані порівняльного обліку та внутрішнього контролю (табл. 2.9). Інформація в таблиці 2.9 є умовною.

Таблиця 2.9

Робочий документ щодо аудиту відображення в обліку операцій з виробництва продукції тваринництва

| Зміст господарської операції | За даними підприємства | | | За даними перевірки | | | Відхилення | | | Примітки |
|--|------------------------|------------|------------|---------------------|------------|------------|------------|-----|------------|----------|
| | Д-т | К-т | Сума, грн. | Д-т | К-т | Сума, грн. | Д-т | К-т | Сума, грн. | |
| Нараховано амортизацію необоротних активів | 232 | 131 | 8000 | 232 | 131 | 8000 | | | | |
| Списано товарно-матеріальні цінності на потреби тваринництва | 232 | 20 | 1200 | 232 | 20 | 1200 | | | | |
| Відпущено зі складу для потреб тваринництва МПП | 232 | 22 | 1600 | 232 | 22 | 1600 | | | | |
| Надано послуги власного допоміжного виробництва для тваринництва | 232 | 234 | 2400 | 232 | 234 | 2400 | | | | |
| Списано на годівлю тварин корми власного виробництва | 232 212 | 208 208 | 900 800 | 232 212 | 208 208 | 900 800 | | | | |
| Нарахована заробітна плата працівникам тваринництва | 232 | 661 | 14000 | 232 | 661 | 14000 | | | | |
| Проведено відрахування на соціальні заходи | 232 | 651 | 3080 | 232 | 651 | 3080 | | | | |
| Розподілено та списано загальновиробничі витрати тваринництва | 232 | 91 | 3600 | 232 | 91 | 3600 | | | | |
| Одержано приріст тварин | 212 | 232 | 3000 | 212 | 232 | 3000 | | | | |
| Оприбутковано приплід від продуктивних тварин | 212 | 232 | 4000 | 212 | 232 | 4000 | | | | |
| Оприбутковано гній за ціною можливого використання | 272 | 232 | 700 | 272 | 232 | 700 | | | | |

За допомогою такого робочого документа аудитор може порівняти відповідність рахунків-фактур і звітні суми бухгалтерського обліку по кожній

операції з власними даними і на цій основі визначити наявність або відсутність розбіжностей у відповідності і сумах.

4. Оцінка та аналіз результатів аудиту: вивчення отриманих результатів, систематизація, аналіз, оцінка, визначення факторів і причин відхилень, розробка рекомендацій.

Розробка ефективного підходу до аудиту біологічних активів передбачає попередню оцінку ефективності системи аудиту, яка зазвичай здійснюється шляхом тестування за підготовленим переліком запитань, відповіді на які отримують шляхом спостереження та опитування працівників, перегляду та аналізу інформації, що міститься в системі, що міститься в головній книзі та інших документах компанії, які підлягають аудиту.

5. Підготовка результатів аудиту та представлення їх керівництву.

Вимоги до форми та змісту підсумкового документа не регламентовані жодним нормативно-правовим актом, тому результати аудиту оформляються у довільній формі.

Ефективна система аудиту виробництва тваринницької продукції на підприємстві повинна закріплювати всі правила та процедури аудиту, встановлені його суб'єктами для досягнення поставленої мети: забезпечення стабільної та ефективної роботи підприємства; дотримання внутрішньої політики щодо збереження та раціонального використання біологічних активів тваринництва; Запобігання та виявлення фальсифікацій, помилок в облікових регістрах; створення своєчасної та достовірної фінансової інформації.

На підставі викладеного зазначаємо, що метою проведення аудиту виробництва продукції тваринництва є підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності понесених витрат, доходів, наявності, а також дотримання належних умов зберігання біологічних активів продукції тваринництва та її ефективне використання.

3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

3.1 Урахування концепції сталого розвитку у розбудові бухгалтерського обліку тваринництва

Основним пріоритетом впливу концепції сталого розвитку на розвиток обліку тваринництва має стати врахування цілісного еколого-економічного підходу до економічного зростання, зміни техногенного типу розвитку в аграрній сфері. Зміна існуючої економічної парадигми, нова концепція збалансованого та сталого розвитку необхідні для запобігання глобальним та локальним екологічним кризам, у яких бухгалтерський облік має відігравати важливу роль. Сталий розвиток України залежить від врахування екологічних і соціальних факторів у всіх сферах суспільного життя. Посилення уваги до екологічних і соціальних проблем призводить до збільшення попиту на інформацію, що характеризує стан навколишнього природного середовища та вплив на нього людського суспільства. Інформація, яка є основою наукових знань і практичної діяльності, відіграє важливу роль у вирішенні суспільством різноманітних еколого-соціальних проблем, а тому організація врахування сталого розвитку є актуальним завданням [74, с. 86].

Як ми вже знаємо, в сучасних умовах важливість соціальної та екологічної безпеки проявляється у спрямуванні ресурсів на відновлення та захист навколишнього середовища, а також у задоволенні належного рівня соціальної безпеки, що передбачає необхідність прийняття цих питань і врахування в бухгалтерському обліку. Концепція сталого розвитку, як економічного, так і соціального, зосереджена на людині, на формуванні у неї духовно-моральної культури підприємництва та життєдіяльності (позиції компанії в соціально-економічному просторі) та на забезпеченні гармонійних

стосунків із собою (трудовий колектив, навколишнє середовище) і з «живою природою» (турбота про землю, її корисні копалини, тварин).

Сьогодні, на вимогу нових економічних умов, в яких опинилася наша держава, необхідно вдосконалити облікову парадигму сталого розвитку з доповненнями у сфері обліку тваринництва. На нашу думку, це має відбуватися саме шляхом уточнення функціональної та цільової спрямованості, визначення векторів змін при запиті облікової інформації (зокрема орієнтації на зближення методології фінансової звітності та інтегрованої звітності), доповнення основних принципів бухгалтерського обліку (відповідно до вимог сталого розвитку, поглиблення змісту сегменту обліку тварин в обліковій політиці та її пріоритетних цілей) (рис. 3.1). Ця схема дозволяє зробити висновок, що сформовані науково-практичні завдання з обліку тваринництва є результатом вимог політики сталого розвитку та змін системи управління в новітній технологічній (інформаційній) структурі економіки.

Слід пам'ятати, що в жодну історичну епоху об'єктивного розвитку людства економіка не була визначальною для життєдіяльності більшості людей. Матеріальне благополуччя і гроші стали наслідком правильного способу життя – робота заради грошей не була самоціллю. Більшість вчених сходяться на думці, що грецький філософ Аристотель дав досить точне і правильне визначення економіки: «господарство (ойкономія) – управління домом заради блага домочадців». «Ойкос» – дім (родина, трудовий колектив, господарство, народ); «номос» – звичай, порядок, закон. Тобто завданням господарювання є розумова і фізична праця не для особистої вигоди, а для блага близьких і суспільства. Управління економікою країни має бути державним або суспільним (національним, муніципальним), тобто справжній сенс економіки полягає у створенні вірної (духовної) родини (трудоного колективу, народу) для втілення Слова Бога (духовного Закону буття) в житті особистості та суспільства [49].



Рисунок 3.1 – Склад та рушійна сила обліку тваринництва у парадигмі обліку сталого розвитку

Таким чином, перед нами постає завдання показати вплив концепції сталого розвитку на розвиток обліку тварин та теоретично сформулювати етапи обліку об'єктів у тваринництві в умовах їх фрагментації, спрямовані на нове усвідомлення місії тваринництва, господарська діяльність підприємства під впливом інституційної теорії бухгалтерського обліку. На нашу думку, це має

давати інформацію не про те, який прибуток отримала компанія, а про те, який вплив це має на економічну, соціальну, правову, екологічну продовольчу безпеку в цій соціально-економічній сфері [35, с. 254].

Це загальні знання про елементи сталого розвитку. Відомо також, що всі три елементи сталого розвитку необхідно розглядати збалансовано. Механізми взаємодії цих трьох понять також важливі. Взаємодія економічних і соціальних елементів породжує нові завдання, такі як встановлення справедливості в межах покоління (наприклад, у розподілі доходів) і адресна допомога бідним. Механізм взаємодії економічних та екологічних елементів породив нові ідеї щодо оцінки та інтерналізації (облік у бізнес-звітності компаній) зовнішніх впливів на довкілля. Нарешті, зв'язок соціальних і екологічних елементів викликав інтерес до таких питань, як справедливість між поколіннями, включаючи повагу до прав майбутніх поколінь та участь громадськості в прийнятті рішень.

Критично оцінивши та вивчивши інформацію з цього питання, ми спробували сформулювати власне бачення сталого розвитку в розвитку обліку тваринництва (рис. 3.2).

Як і на рис. 3.2, усі три елементи сталого розвитку необхідно розглядати збалансовано. Також важливі механізми взаємодії, а саме:

– Створення унікальної системи бухгалтерського обліку в тваринницьких господарствах матиме економічні, правові, соціальні та екологічні наслідки професійної діяльності бухгалтерів у визначенні темпів розвитку аграрного сектору.

– Дбайливе ставлення до тварин із збереженням та гарантуванням як екологічної (охорона навколишнього середовища), так і харчової безпеки (подолання голоду).

– Гармонійне співіснування людей і тварин з пристосуванням темпів зростання популяції до темпів росту сільськогосподарської худоби при координації виробничого потенціалу глобальної екосистеми Землі.



1. Сталий розвиток у розвитку обліку тваринництва
2. Сегмент обліку тваринництва з урахуванням функціонально-тематичного спрямування
3. Дбайливе ставлення до тварин із збереженням та забезпеченням екологічної та харчової безпеки
4. Економічний ефект професійної роботи при створенні унікальної системи обліку на тваринницьких фермах

Рисунок 3.2 – Сталий розвиток у розвитку обліку тваринництва

Слід погодитися, що реалізація ідеї збалансованого розвитку вимагає стратегічного підходу, який базувався б на зміні всієї філософії мислення: економічної, соціальної, екологічної, правової, політичної діяльності, що потребує переходу:

- від розробки та реалізації фіксованих планів (які швидко застарівають) до створення адаптивної системи, яку можна постійно вдосконалювати;
- від точки зору, що лише держава відповідає за розвиток, до відповідальності за суспільство в цілому;
- від централізованого та контрольованого прийняття рішень до поширення прозорих переговорів, співпраці та узгоджених дій;

- від фокусу на прийнятті законів чи інших нормативних актів до фокусу на якісних результатах процесів управління та процесів участі громадськості;
- від галузевого до комплексного планування;
- від зосередженості на дорогих «проектах» (і, отже, залежності від зовнішньої допомоги) до розвитку, який спочатку визначається та фінансується власними можливостями [69, с. 201].

Ми взяли до уваги дослідження та критично оцінили, дослідили та вивчили цю інформацію. Це допомогло нам сформулювати власне бачення впливу концепції сталого розвитку на розвиток обліку тваринництва в аграрному секторі України (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Вплив концепції сталого розвитку на розвиток обліку тваринництва

| Цілі сталого розвитку ООН | Роль підприємства, що займається тваринництвом |
|--|--|
| 1 | 2 |
| Подолання бідності | Зміна бізнес-середовища, розширення доступу до основних ресурсів і послуг і підтримка громад |
| Подолання голоду, розвиток сільського господарства | Підвищення продуктивності сільського господарства, зокрема досягнення продовольчої безпеки |
| Міцне здоров'я і благополуччя | Підтримка наукових досліджень і розробки вакцин |
| Якість освіти | Подолання розриву між селом і містом у якійсній освіті |
| Гендерна рівність | Участь у програмах охорони сексуального та репродуктивного здоров'я |
| Чиста вода та відповідні санітарні умови | Відновлення водних екосистем, догляд за тваринами |

Кінець таблиці 3.1

| 1 | 2 |
|--|--|
| Доступна та чиста енергія | Забезпечення екологічно чистою енергією (гній: біогаз і добрива) |
| Гідна праця та економічне зростання | Забезпечення продуктивної повної зайнятості та гідної роботи для всіх жінок і чоловіків у сільськогосподарському секторі |
| Промисловість, інновації та інфраструктура | Інвестиції в інфраструктуру та інновації |
| Зменшення нерівності | Безпечна міграція та мобільність людей у сільській місцевості |
| Сталий розвиток міст і громад | Забезпечити інклюзивність і загальну рівноправну участь міста і села |
| Відповідальне споживання та виробництво | Ефективне управління природними ресурсами, особливо земельними та водними |
| Зменшення наслідків зміни клімату | Зменшити викиди парникових газів, порятунок життя та допомога громаді |
| Збереження морських ресурсів | Охорона екосистем від забруднення |
| Охорона та відновлення екосистем суші | Охорона екосистем від забруднення |
| Мир, справедливість і міцні інституції | Подолання продовольчої кризи призведе до сталого миру, безпеки та процвітання |
| Партнерство для сталого розвитку | Партнерство в аграрному секторі |

Видатки державного сектору відіграють важливу роль у фінансовому забезпеченні потреб соціально-економічного розвитку населення, оскільки видатки спрямовуються державою на виконання програм і заходів,

передбачених законодавством України на фінансовий рік. Основною метою реструктуризації бухгалтерського обліку в державних організаціях є необхідність підвищення якості та достовірності облікової інформації, що стосується державних витрат, а також виділення даних про витрати організації у звітності та створення умов для їх дослідження.

На жаль, в Україні досі відсутні такі важливі стратегічні документи, як Національна стратегія збалансованого розвитку, Національний план дій з охорони навколишнього природного середовища. З огляду на євроінтеграційні зусилля України, варто зазначити, що принцип збалансованого розвитку закріплено в Амстердамському установчому договорі ЄС (Договір про ЄС, 1997 р.). Не зайвим буде нагадати, що збалансований розвиток визначається як ключовий принцип усієї політики ЄС. За його словами, будь-яка політика ЄС повинна бути розроблена таким чином, щоб вона враховувала економічні, соціальні та екологічні аспекти і щоб досягнення цілей в одній сфері політики не затримувало прогрес в іншій.

3.2 Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами тваринництва

Україна називає себе однією з провідних аграрних країн світу. Проте останнім часом ефективність господарської діяльності в галузі тваринництва значно знизилася: з кожним роком зменшується поголів'я худоби. Це зумовлено нездатністю керівників таких компаній правильно, своєчасно та компетентно здійснювати контроль за біологічними активами, що, відповідно, унеможлиблює прийняття якісних оперативних управлінських рішень. Тому сьогодні є необхідним дослідження обліково-аналітичного аспекту управління

біологічними активами, що дозволить підвищити ефективність господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.

Для організації ефективного обліково-аналітичного контролю за біологічними активами необхідно зрозуміти їх сутність та визначити класифікаційні ознаки, які допоможуть детально пізнати предмет обліку.

Термін «біологічний актив» визначено в таких нормативних документах, як Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство».

Впровадження класифікації є досить відповідальним моментом, а визначення класифікаційних ознак має відповідати специфіці діяльності підприємства, оскільки від поділу біологічних активів на групи залежить якість облікових та управлінських рішень.

Для формування системи управління якістю велике значення має облікова політика, яка самостійно визначається підприємством і реалізація якої затверджується Положенням про облікову політику. У цьому документі необхідно вказати наступну інформацію: склад собівартості продукції, методику обліку витрат, порядок визначення собівартості, розподіл витрат, пов'язаних з тваринництвом.

З даних синтетичного та аналітичного обліку можна отримати обліково-аналітичну інформацію про рух біологічних активів та їх наявність. Синтетичний облік біологічних активів ведеться за рахунками 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи». Науковці схильні називати рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», як і до введення П(С)БО 30 «Біологічні активи». Тобто розділити облік тваринництва та рослинництва, оскільки це дві абсолютно різні сфери діяльності, а їх поділ дозволить детально інформувати про стан та використання біологічних активів, характерних для тієї чи іншої галузі.

Важливе значення для правильної організації системи управління має аналітичний облік. При формуванні необхідно враховувати різноманіття видів тварин та їх статево-вікові групи (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Аналітичний облік біологічних активів

| Назва субрахунку | Класифікаційна ознака | Назва |
|--|-----------------------|---|
| 16 «Довгострокові біологічні активи» | Галузь тваринництва | Скотарство Вівчарство Конярство |
| 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю» | Статеві-вікова група | Основне стадо корів молочного або м'ясного напрямку |
| 164 «Довгострокові біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю» | Структурний підрозділ | Цех виробництва молока Цех виробництва м'яса |
| 21 «Поточні біологічні активи» | | |
| 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю» | Галузь тваринництва | Скотарство Конярство та інші |
| 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» | Статеві-вікова група | Телята до року |

На фермах існує проблема первинного обліку, що негативно впливає на управління біологічними активами.

Відсутні первинні документи, які б дозволяли отримати оперативну інформацію, необхідну для оцінки біологічних активів та їх біологічних перетворень, тобто про зміни справедливої вартості, собівартості на місці реалізації та продукції – результату їх біологічних перетворень [19, с. 574]. Тому система документації має бути законодавчо суттєво вдосконалена. Запровадження нових форм дозволить більш точно та оперативно вести облік, що сприятиме налагодженню якісної системи внутрішнього контролю, яка в господарствах розвинена досить слабо.

Внутрішній контроль біологічних активів є дуже важливим і його метою є надання обґрунтованого висновку щодо законності, достовірності та адекватності діяльності біологічних активів, встановлення правильності їх обліку та відповідності принципам бухгалтерського обліку підприємства [22, с. 598].

Внутрішній контроль має велике значення в обліково-аналітичному аспекті управління біологічними активами тваринництва, оскільки виконує низку завдань (рис. 3.2).

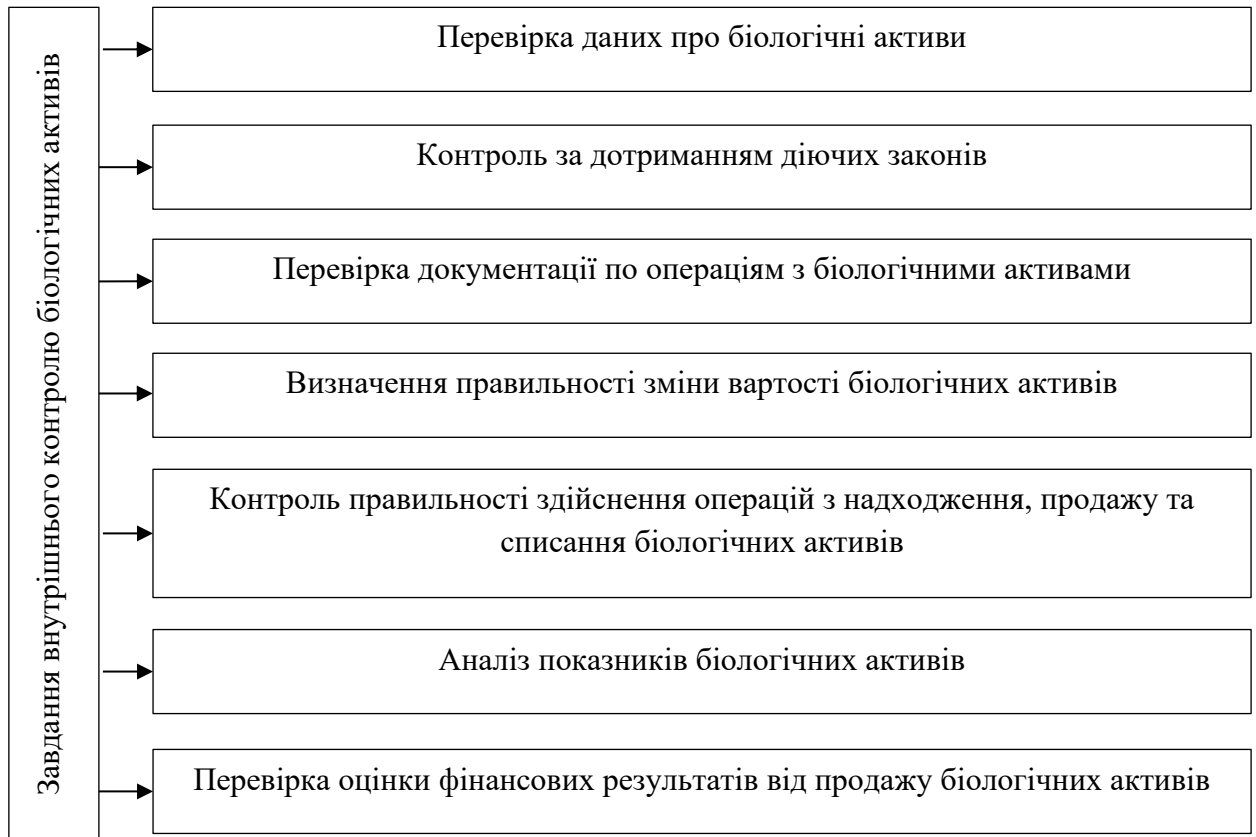


Рисунок 3.2 – Завдання внутрішнього контролю біологічних активів

Відповідно до рис. 3.2 можна зробити висновок, що одним із завдань внутрішнього контролю є аналіз показників біологічних активів, який є важливою частиною прийняття управлінських рішень.

Проведення аналізу дозволяє оцінити стан, структуру та динаміку біологічних активів, а також їх забезпеченість підприємством, що сприяє детальному вивченню ситуації на підприємстві та формуванню ефективних заходів щодо діяльності підприємства.

Аналіз біологічних активів необхідно проводити за двома групами: показники ефективності відтворення біологічних активів та показники ефективності використання біологічних активів.

Така система показників дозволить управлінському персоналу виявляти негативні явища в діяльності з біологічними активами та своєчасно виправляти помилки в діяльності.

З цього можна зробити висновок, що обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами тваринництва потребує правильного визначення об'єктів обліку, організації синтетичного та аналітичного обліку, принципів бухгалтерського обліку, первинного обліку, внутрішнього контролю та аналізу. Їх злагоджене формування та взаємодія сприятиме ефективній діяльності сільськогосподарських підприємств, як і процес управління.

3.3 Оптимізація аудиторських механізмів у тваринницькій галузі

Тваринницька галузь має специфічні особливості щодо обліку, контролю й аудиту, які суттєво відрізняються від апробованих в інших галузях господарювання. Особливої уваги сьогодні потребує запровадження раціональних механізмів аудиту у тваринницькій галузі. Це пов'язано із низьким рівнем аудиторської активності у цій сфері, відсутністю дієвого досвіду здійснення аудиту тваринництва, недосконалістю нормативної бази стосовно провадження аудиторської діяльності у тваринницькій галузі.

Складність аудиту у тваринницькій галузі також детермінується складністю й непрозорими підходами до відображення в облікових регістрах господарських операцій у сфері тваринництва. Сьогодні потребує вирішення проблема консолідації зусиль фахівців у тваринницькій галузі, обліковців й аудиторів у напрямі здійснення дієвої аудиторської діяльності у цій сфері.

Здійснення аудиту у тваринницькій галузі мотивується необхідністю висловлення аудитором професійної незалежної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації, яка їх стосується.

Відповідно об'єктом аудиту є поточні біологічні активи в тваринництві, операції щодо їх переміщення, надходження або вибуття. Аудит у тваринницькій галузі передбачає певну етапність роботи, як-от: визнання біологічного активу, збір інформації про облік біологічних активів тваринництва, оцінювання надійності системи внутрішнього контролю, визначення джерел і методів аудиту, складення програми поточних біологічних активів тваринництва, реалізація конкретно визначених аудиторських процедур, оформлення отриманих результатів аудиторської перевірки та складання відповідного розділу аудиторського висновку [44, с.90].

Значні труднощі у проведенні аудиту в тваринницькій галузі пов'язані з оцінюванням біологічних активів суб'єкта господарювання за справедливою вартістю, для якої не завжди є активний ринок, який необхідний для визначення ринкової ціни [44, с.90], численними порушеннями стосовно проведення інвентаризації поголів'я, ведення зоотехнічного обліку, за якими часто приховується складання фіктивних документів на закупівлю; завищення живої маси придбаних тварин; встановлення завищених цін, за якими здійснено розрахунки із здавальниками; падіж або заміна одних тварин іншими [28, с. 176-182], складністю оцінки продукції тваринництва, яка не підлягає тривалому зберіганню, зміни в поголів'ї тварин за рахунок одержання приплоду у своєму господарстві, за рахунок придбання худоби в інших господарствах та в громадян [73, с.294, 295].

Важливість проведення якісного аудиту у тваринницькій галузі визначається не тільки встановленням ефективності діяльності суб'єктів тваринництва, виявлення порушень, але й створенням умов для покращення доступу суб'єкта господарювання до джерел фінансування (наприклад, грантів від міжнародних фінансових організацій, державних дотацій) [46, с.215]. Суттєвим напрямом аудиту в останній час стала екологічність суб'єктів господарювання у тваринницькій галузі, зокрема у контексті подальшого використання окремих біологічних активів [52, с.265].

Учені відмічають, що основні вектори здійснення аудиту у тваринницькій галузі мають бути спрямовані на встановлення фактів збільшення виробництва продукції за рахунок підвищення рівня реалізації генетичної здібності тварин та збільшення поголів'я великої рогатої худоби, свиней та птиці [30, с.9]; встановлення нормативності обліку зростання потомства, отриманого від тварин; списання в обліку, яке було відзначено, як забій тварин, їх падіж; можлива операція з передачі тварин із групи «Поточні біологічні активи» в «Довгострокові біологічні активи» [22, с.598]; виявлення порушень, пов'язаних з організацією процесу виробництва, неправильним оформленням і відсутністю документів, неправильним відображенням господарських операцій в обліку [26, с. 172-188].

У згаданих вище наукових розвідках основний акцент зроблено на виявлення у ході аудиту суб'єктів господарювання у сфері тваринництва можливих порушень в обліку біологічних активів, проведенні господарських операцій, відображення руху й поповнення біологічних активів, але мало приділяється уваги розробці універсальних методик і механізмів організації ефективного аудиту у тваринницькій галузі.

Описані дослідниками проблеми здійснення якісного аудиту у тваринницькій галузі є ґрунтовним антецедентом для розробки методики оптимізації аудиторських механізмів у тваринницькій галузі. Вважаємо, що методика проведення аудиту у тваринницькій галузі має насамперед базуватися на ряді принципів: професійний підхід, об'єктивність, достовірність, перспективність. Професійний підхід у проведенні аудиту тваринницької галузі полягає у залученні до його механізму не тільки кваліфікованого персоналу аудиторів, але фахівців у тваринницькій галузі, які володіють фаховими знаннями, уміннями, навичками, знають специфіку діяльності суб'єктів господарювання у тваринницькій сфері. Об'єктивність у проведенні аудиту у тваринницькій галузі має бути досягнута через добір і використання найбільш дієвих його методів для кожного конкретного підприємства. Достовірність при проведенні аудиту суб'єкта господарювання

у тваринницькій сфері може досягатися через урахування в аудиторських перевірках змісту усіх наявних документів підприємства щодо обліку, руху біологічних активів, вибудову чітких кореляцій між даними інвентаризацій, зоотехнічного обліку й їх відображення в адекватних облікових регістрах.

Перспективність проведення аудиторських перевірок у тваринницькій галузі вбачаємо не тільки у використанні суб'єктом господарювання даних аудиту для коригування своєї реєстраційно-облікової, контрольної політики та діяльності в цілому, але у закладенні якісно проведеним аудитом умов для створення чітких іміджевих позицій суб'єкта господарювання у галузі тваринництва на ринку. Це дасть змогу підприємству тваринницької галузі претендувати на гранти, участь у проектах, які не тільки дадуть перспективу його розвитку, але й зміцнять ринкові позиції, прибутковість, сприятимуть розширенню діяльності суб'єкта господарювання, вихід на нові ринку збуту тощо.

Облік біологічних активів, які є основними у тваринницькій галузі, регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Зокрема, цим документом визначено, що біологічний актив - жива тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи [11]. Біологічні активи наводяться за такими групами: довгострокові біологічні активи (робоча худоба, продуктивна худоба), поточні біологічні активи (тварини на вирощуванні та відгодівлі, біологічні активи в стані біологічних перетворень, інші поточні біологічні активи) [11].

Основними господарськими операціями у сфері обліку біологічних активів у тваринницькій галузі є: придбання тварин, повернення постачальнику та продаж біологічних активів, приплід і приріст ваги, списання кормів та розрахунок кормоднів, переміщення та списання біологічних активів, забій, переробка і випуск готової продукції, відображення супутніх витрат та розрахунок собівартості [68].

Пропонована нами методика оптимізації аудиту підприємств тваринницької галузі має передбачати таку етапність:

- 1) вивчення напрямів діяльності суб'єкта господарювання;
- 2) вибір методів аудиту;
- 3) залучення різних незалежних фахівців до використання методів аудиту;
- 4) проведення аудиторської перевірки;
- 5) аналіз результатів аудиту суб'єкта господарювання у тваринницькій галузі;
- 6) формування аудиторського висновку;
- 7) надання аудиторського висновку аналізованому в процесі аудиту суб'єкту господарювання.

Якщо за приклад взяти підприємство у тваринницькій галузі, наприклад, свинарство, то можна прокоментувати кожен із пропонованих нами етапів наступним чином. Насамперед на першому етапі аудиту визначаються напрям діяльності суб'єкта господарювання. Якщо йдеться про свинарство, то встановлюється специфіка його роботи: заготівля свиней від населення, розведення свиней, реалізації молодняку, забій, виробництво продукції свинарства тощо. На другому етапі аудиту має бути відібраний найбільш адекватний його метод. При цьому, окрім напряму діяльності підприємства, має бути також враховано форму власності, чисельність працівників, обсяг діяльності, рівень інформаційного забезпечення підприємства, система оподаткування, облікова політика підприємства.

Для того, щоб максимально охопити усі особливості діяльності суб'єкта господарювання у тваринницькій сфері доцільно обов'язково залучити фахівців, які мають знання й досвід роботи саме у свинарській галузі. Це робиться також задля того, щоб виявити усі можливі недопрацювання, зловживання у провадженні діяльності підприємства, зокрема в його обліковій політиці. Особливу увагу при цьому слід приділити аналізу первинного обліку біологічних активів у тваринницькій сфері, відображенню в облікових

регістрах руху біологічних активів, проаналізувати адекватність вартості поставлених на облік біологічних активів тенденційним ринковим показникам, обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі з урахуванням усіх витрат на утримання тварин, виявленню недостачі і надлишків свиней за статеві-віковими групами, аналізу правильності оприбуткування приплоду свиней і придбаних тварин; відображенню збільшення живої маси свиней.

Етап безпосереднього проведення аудиторської перевірки передбачає ґрунтовне вивчення й аналіз облікової, фінансової документації, співставлення зафіксованих у різних регістрах облікових даних, встановлення правомірності проведення задокументованих господарських операцій, встановлення відповідності зафіксованих у документах вартостей біологічних активів ринковим показникам, визначення правомірності відображення руху біологічних активів, їх якісної зміни (збільшення маси, приплід, закупівля тварин у населення тощо), аналізу актів падежу тварин, вивчення причин падежу. Суттєву додаткову інформацію для аудиту можуть дати анкетування чи інтерв'ювання виробничого персоналу сільськогосподарських підприємств, що становить неформальні дані для коригування окремих векторів аудиторської діяльності. Значну увагу потрібно також приділити вивченню особливостей обліку й руху нематеріальних активів у свинарстві, простежити правомірність витрат на утримання тварин.

У межах провадження аудиту на підприємствах свинарства також потрібно проаналізувати правильність відображення обліку й руху активів на рахунках бухгалтерського обліку. Тому об'єктом аудиту має стати робочий план рахунків бухгалтерського обліку на свинарських підприємствах. Для обліку біологічних активів у тваринницькій галузі призначено активний рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи». За цим рахунком активи обліковуються і за справедливою, і за первісною вартістю. І особливу складність становить виявлення правомірності обліку того чи іншого довгострокового біологічного активу за первісною чи справедливою вартістю. Часто у цьому випадку увагу слід звернути на технологічний процес на

свинарському підприємстві. На підприємствах свинарства до довгострокових біологічних активів віднесено свиноматки (холості, поросні, підсисні), кнури-плідники. Планом рахунків для обліку поточних активів призначено рахунок 21 «Поточні біологічні активи», до яких на підприємствах свинарства відносять поросята сисуни, молодняк на дорощуванні, ремонтний молодняк, дорослі свині, вибракувані для відгодівлі [8]. Під час аудиту варто звернути увагу на обґрунтованість перенесення тварин із однієї технологічної групи в іншу, оскільки у цьому напрямі роботи часто фіксуються різні порушення.

Не менш важливо при проведенні аудиту у свинарстві враховувати правильність відображення у кореспонденціях рахунків довгострокових, поточних біологічних активів, сільськогосподарської продукції. Адже чимало питань викликає адекватність вартості вироблюваної продукції тваринництва у свинарських комплексах ринковим показникам, механізм ціноутворення на цю продукцію тощо. Суттєвий аудиторський інтерес має також становити правомірність віднесення тварин до різних технологічних, статеві-вікових груп, що теж суттєво впливає на результативність й об'єктивність облікової політики суб'єкта господарювання. Крім цього, варто враховувати відповідність використовуваної й зафіксованої у відповідних облікових регістрах суб'єкта господарювання у тваринницькій сфері інформації вимогам фінансового й управлінського обліку.

Вважаємо доцільним враховувати при проведенні процедури аудиту рівня інформатизації процесів обліку на підприємстві тваринницької галузі. Адже дуже часто саме такі суб'єкти господарювання характеризуються незначними темпами упровадження інформаційних технологій, які б стали передумовою для об'єктивності відображення основних даних про діяльність підприємства, його обліково-фінансові орієнтири, результативність діяльності.

На етапі аналізу результатів аудиту суб'єкта господарювання у тваринницькій галузі слід провести систематизацію й узагальнення отриманих даних, обов'язково враховуючи при цьому основні вимоги концептуальних

документів, на яких базується облік і діяльність суб'єкта господарювання в цілому, а також експертну думку фахівців у тваринницькій галузі. Саме на основі експертної думки фахівців, які професійно орієнтуються у специфіці діяльності суб'єктів господарювання у тваринницькій галузі, можна скоригувати процедуру проведення аудиту на такому підприємстві й відповідно виявити прогалини, які завдають суттєвої шкоди нормативному провадженню діяльності підприємством. Важливо відмітити, що виявлені у ході здійснення аудиторської процедури неточності, порушення є ґрунтовним інсайтом для перегляду підприємством тваринницької галузі облікової політики, фінансового й управлінського обліку, оптимізації системи контролю облікової політики суб'єкта господарювання у тваринницькій галузі.

У сформульованому і наданому суб'єкту господарювання у тваринницькій галузі аудиторському висновку мають бути відображені усі виявленні як позитивні, так і негативні сторони діяльності підприємства. Саме якісний аудит є запорукою підвищення ефективності не тільки облікової, фінансової, виробничої політики суб'єкта господарювання, але є засобом побудови позитивного іміджу підприємства на ринку.

Проведення аудиту на підприємствах тваринницької галузі є не тільки способом ґрунтованого аналізу й оцінки їх діяльності, виявлення недоліків, але й засобом створення іміджевих позицій суб'єкта господарювання на ринку. Для проведення аудиту підприємств тваринницької галузі пропонуємо дотримуватися принципів професійного підходу, об'єктивності, достовірності, перспективності, організувати процедуру аудиту за певними етапами (вивчення напрямів діяльності суб'єкта господарювання, вибір методів аудиту, залучення різних незалежних фахівців до використання методів аудиту, проведення аудиторської перевірки, аналіз результатів аудиту суб'єкта господарювання у тваринницькій галузі, формування аудиторського висновку, надання аудиторського висновку аналізованому в процесі аудиту суб'єкту господарювання). При проведенні аудиту у тваринництві доцільно враховувати обґрунтованість обліку біологічних активів, їх вартісних

виражень, руху біологічних активів у межах різних технологічних груп, узгодженість даних, отриманих у ході інвентаризації, та відомостей зоотехнічного обліку, експертну думку фахівців, що працюють у тваринницькій галузі.

ВИСНОВКИ

Дослідження обліку і аудиту біологічних активів тваринництва дозволено сформулювати такий висновок .

Важливе значення ефективного обліку біологічних активів тваринництва має ясне розуміння економічного змісту. Поточні біологічні активи тваринництва – це тварини на вирощуванні та відгодівлі, які перебувають у процесі біологічного перетворення, здатні давати сільськогосподарські продукти та/ або додатково біологічні активи, іншим шляхом приносити економічні переваги.

Пропозиції щодо класифікації біологічних активів тваринництва можна застосовувати на сільськогосподарських підприємствах, які дадуть можливість правильно організувати синтетичний і аналітичний облік, допоможе повному розкриттю інформація про наявність і рух біологічних активів.

Особливо варто відзначити, важливою класифікаційною ознакою біологічних активів тваринництва – це їх метод оцінки.

Розкрита мета і значення обліку і аудиту біологічних активів тваринництва, доведено, що облік і аудит біологічних активів тваринництва має важливе значення, тому що дозволяє організувати та забезпечити надійну інформацію про біологічні активи тваринництва .

Проаналізовано фінансово-економічну діяльність та організацію бухгалтерського обліку роботи в ТОВ «Еко Агроінвест». Основним внутрішнім нормативно-правовим документом товариства в області методології та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику підприємства». Бухгалтерський облік товариство з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест» веде згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку, вчасно складає податкову, фінансову та статистичну

звітність, подає її до компетентних органів у зазначені терміни щодо всіх видів діяльності та несе відповідальність за достовірність цієї інформація .

Досліджено основні принципи організації обліку біологічних активів тваринництва і встановлено, що організація обліку біологічних активів тваринництва повинна відповідати наступним умовам: зручність (зрозумілість), універсальність, повнота і надійність, достовірність інформації, а також оптимізація в бік зменшення адміністративних витратна організацію і ведення обліку.

Визначено, що для правильної і раціональної організації обліку біологічних активів тваринництва потрібно мати: ідеальну нормативно-правову базу; галузеві стандарти і методологічні рекомендації ведення бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва, витрат та доходів, визначення фінансових результатів; галузеву статистичну, фінансову та управлінську звітність; кваліфікованих бухгалтерів , які б знали всі тонкощі діяльності агропромислового комплексу та облікової політики.

Розроблено схему первинного обліку біологічних активів тваринництва, яка передбачає, що всі первинні документи, в яких фіксуються операції з обліку біологічних активів тваринництва, варто розділити на три групи: документи руху біологічних активів тваринництва; документи оцінки біологічних активів тваринництва на дату звіту; документи первісної оцінки продукції тваринництва.

В роботі досліджено методику синтетичного та аналітичного обліку біологічних активів тваринництва. Встановлено, що для бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва використовуються Субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

У ТОВ «Еко Агроінвест» облік біологічних активів тваринництво ведеться відповідно до вимог чинного законодавства. Облікова інформація

про біологічні активи правильно відображена в усіх формах фінансової звітності.

Встановлено, що калькуляція собівартості продукції тваринництва у ТОВ «Еко Агроінвест» ведеться згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Досліджено, що на організацію управлінського обліку в сільському господарстві впливають: зовнішні чинники (рівень розвитку галузі, кліматичні умови, умови діяльності сільськогосподарського підприємства, кон'юнктура ринку, ціни тощо) і внутрішні чинники (організаційна структура підприємства, кількість центрів економічної відповідальності, розподіл обов'язків та відповідальність, професіоналізм співробітників, мотивація тощо).

Аналіз біологічних активів необхідно проводити за двома групами: показники ефективності відтворення біологічних активів та показники ефективності використання біологічних активів.

Така система показників дозволить управлінському персоналу виявляти негативні явища в діяльності з біологічними активами та своєчасно виправляти помилки в діяльності.

Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами тваринництва потребує правильного визначення об'єктів обліку, організації синтетичного та аналітичного обліку, принципів бухгалтерського обліку, первинного обліку, внутрішнього контролю та аналізу. Їх злагоджене формування та взаємодія сприятиме ефективній діяльності сільськогосподарських підприємств, як і процес управління.

Встановлено, що аудит є невід'ємною складовою управління сільськогосподарською компанією.

Проведення аудиту на підприємствах тваринницької галузі є не тільки способом ґрунтованого аналізу й оцінки їх діяльності, виявлення недоліків, але й засобом створення іміджевих позицій суб'єкта господарювання на

ринку. Для проведення аудиту підприємств тваринницької галузі пропонуємо дотримуватися принципів професійного підходу, об'єктивності, достовірності, перспективності, організувати процедуру аудиту за певними етапами (вивчення напрямів діяльності суб'єкта господарювання, вибір методів аудиту, залучення різних незалежних фахівців до використання методів аудиту, проведення аудиторської перевірки, аналіз результатів аудиту суб'єкта господарювання у тваринницькій галузі, формування аудиторського висновку, надання аудиторського висновку аналізованому в процесі аудиту суб'єкту господарювання). При проведенні аудиту у тваринництві доцільно враховувати обґрунтованість обліку біологічних активів, їх вартісних виражень, руху біологічних активів у межах різних технологічних груп, узгодженість даних, отриманих у ході інвентаризації, та відомостей зоотехнічного обліку, експертну думку фахівців, що працюють у тваринницькій галузі.

З метою ефективної організації та документального оформлення аудиту виробництва продукції тваринництва запропоновано використовувати форму відомості на оприбуткування приплоду тварин.

Запропонована в ході дослідження форма робочого документа аудиту відображення в обліку операцій, пов'язаних з виробництвом продукції тваринництва дає можливість порівняти кореспонденцію рахунків та суми, відображені обліковим персоналом за кожною господарською операцією, з даними аудиту і на цій підставі визначити наявність або відсутність розбіжностей у кореспонденціях і сумах.

Таким чином, запропоновані аспекти удосконалення документального оформлення аудиту виробництва продукції тваринництва дозволять підвищити продуктивність праці облікового апарату та покращити якість аналітичної інформації.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ

1. Bennett M., James P. The Green Bottom Line. The Green Bottom Line. Environmental Accounting for Management. Current Practice and Future Trends. Sheffield : Greenleaf Publishing, 1998. P. 30–60.
2. Schaltegger S., Burritt R.L. Corporate Sustainability in Folmer H and Tietenberg T. The International Yearbook of Environmental and Resource Economics 2005/2006. A Survey of Current Issues Cheltenham, Edward Elgar Publishing. 2005. P. 185–222.
3. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення 01.11.2022 р.).
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених Міністерством фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315
5. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затв. наказом Мінфіну України від 28 березня 2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13>. (дата звернення 01.11.2022 р.).
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» від 1 січ. 2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_027.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Мінфіну України від 07 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення 01.11.2022 р.).
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом

- Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>. (дата звернення 01.11.2022 р.).
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Мінфіну України від 31 грудня 1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (дата звернення 01.11.2022 р.).
 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» № 817 від 24 груд. 2004 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
 11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>. (дата звернення 01.11.2022 р.).
 12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» № 92 від 27 квіт. 2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
 13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України №246 від 20.10.99 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. (дата звернення 01.11.2022р.).
 14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. №996 – XIV, зі змінами та доповненнями внесеними Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) №4646-д від 05.10.2017р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. (дата звернення 01.11.2022 р.).
 15. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова Кабінету міністрів України від 28.10.1998 р. №1706. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/0245-89/print>. (дата звернення 01.11.2021 р.).

16. Азима В.І. Позитиви аудиту ефективності /Азима В.І. // Фінансовий контроль. – 2004. № 6. – С.14-15
17. Артюх О. В. Принципи контролю: проблематика визначення. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 6(1). С. 20-25. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6%281%29__7. (дата звернення: 01.11.2022).
18. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. посіб. / За ред. Ф.Ф. Бутинець. Житомир : Рута, 2001. 416 с.
19. Бахчиванжи Л.А., Златов М.М. Діагностика стану обліково – аналітичного забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва в сільськогосподарських кооперативах. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 15. С. 572–578.
20. Бондарєва Т.Г., Немкович О.Б. Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами в сільськогосподарських підприємствах. Вісник НУВГП. 2018. № 3(83). С. 19–30.
21. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: елементи організації системи. Міжнародний збірник наукових праць. 2008. Вип. 2(11). С. 21–42. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/67220/62868>. (дата звернення: 01.11.2022).
22. Васильєва Л. М., Шатравко А. В. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва. Молодий вчений. 2017. № 3. С. 596–599. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/3/138.pdf>. (дата звернення: 01.11.2022).
23. Верига Ю.А. Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами тваринництва / Ю.А. Верига, Л.О. Токаюк // Економічні студії. – 2021. – № 3 (33). – С. 28-32.
24. Верига Ю.А., Калайда Л.О. Особливості оцінки біологічних активів. Економічні студії. 2020. № 1. С. 70–74.

- 25.Вороновська В.О. Еколого-економічний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.О. Вороновська // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2006. – С. 39-40.
- 26.Гай О. М., Кононенко Л. В., Костенко В. Г., Шинкаренко А. В. Організація внутрішнього контролю виробництва продукції тваринництва та його документальне оформлення. Облік, аналіз і аудит. 2020. Вип. III (79). С. 172–188.
- 27.Галич О. А. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління аграрних підприємств. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. 2012. Т. 3. Вип. 1(4). С. 26-30. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.3/26.pdf>. (дата звернення: 01.11.2022).
- 28.Губська А. С., Бірченко Н. О. Актуальні питання поточних біологічних активів тваринництва : Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи», у 2-х т. Харків : ХНТУСГ, 2017. Т. 1. С. 176–182.
- 29.Гура Н.О., Чередніченко В.О. Побудова аналітичного обліку біологічних активів для забезпечення потреб управління аграрних підприємств. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2019. № 3. С. 43–51.
- 30.Гуцаленко О. О., Павлюк М. М. Сучасні тенденції розвитку тваринництва в Україні. Економіка. Фінанси. Право. 2019. № 4/1. С. 6–9.
- 31.Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 01.11.2022).
- 32.Дерій В. А. Методи внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах. Сталий розвиток економіки. 2013. № 1. С. 254–258. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_1_56 (дата звернення: 01.11.2022).

- 33.Дорош Н. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві. Вісник Львівської комерційної академії. Економіка. 2014. Вип. 44. С. 148–152.
- 34.Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / за ред. О.О. Аврамчук. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.
- 35.Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2009. Вип. 6(24). С. 171–182.
- 36.Замула І.В. Біологічні активи в Україні: концептуальний підхід / І.В. Замула // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: Збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖТДУ, 2006. – С. 25-27.
- 37.Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.
- 38.Качмар О.В. Сутність біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. № 23. С. 622–626.
- 39.Клименко О.П. Біологічні активи: поняття та класифікація / О.П. Клименко // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2010 р. – Тернопіль: Крок, 2010. – С.53-55.
- 40.Комарніцька О.П. Проблемні аспекти розвитку галузі тваринництва та шляхи їх розв'язання // Економіка АПК. 2010. № 12. С.25-27.
- 41.Корольчук І.І., Кобець Д.Л. Оптимізація аудиторських механізмів у тваринницькій галузі. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Випуск 3 (36) 2022. С. 137-142
- 42.Корольчук І.І., Кобець Д.Л. Проблемні питання аудиту у тваринницькій галузі. / Фінансово-економічна платформа парадигмальних змін повоєнного

- розвитку України: Матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції присвяченої пам'яті проф. Войнаренка Михайла Петровича 27-28 жовтня 2022 року, м. Хмельницький). – Хмельницький: ХНУ, 2022. С. 220-223.
43. Коцупатрій М. М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 433–436. URL: https://econa.at.ua/Vypusk_6/kotsupatryu.pdf. (дата звернення: 01.11.2022).
44. Крайник Х. І., Бабінська С. Я. Особливості аудиту поточних біологічних активів тваринництва. Економіка, управління, фінанси: принципи взаємодії та механізми розвитку: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Київ, 8 травня 2021 р.). Київ : ГО «Київський економічний науковий центр», 2021. С. 87–91.
45. Крюкова І. О. Внутрішній контроль в системі управління підприємствами АПВ. Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. 2014. Вип. 75. С. 65–72. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/avpek_2014_75_10. (дата звернення: 01.11.2022)
46. Кузик Н. П. Галузеві особливості як визначальна складова аудиту фінансової звітності аграрних підприємств. «Аграрна політика України в умовах глобальних викликів»: матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 23-24 вересня 2021 р.) / за заг. ред.: Діброва А. Д. Київ : Редакційно-видавничий відділ НУБіП України, 2021. С. 212–215.
47. Кузик Н. П., Боярова О. А. Внутрішній контроль як основа ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. 2010. Ч. 3. Вип. 154. С. 178–183.
48. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація [Текст] / П.М.Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №4. – С.32 – 37.

49. Куценко В.Й. Інноваційна економічна теорія сталого розвитку. Экономика и менеджмент – 2013: перспективы интеграции и инновационного развития : монографія. URL : http://confcontact.com/2014_04_25_ekonomika_i_menedgment/monography/20_Kucenko.htm (дата звернення: 01.11.2022).
50. Кучеренко Т.Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Т.Є. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 7. - С.46 - 49.
51. Людвенко Д. В. Врахування концепції сталого розвитку у розбудові бухгалтерського обліку тваринництва / Д. В. Людвенко // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Економіка і управління. - 2020. - Т. 31(70), № 2(2). - С. 174-179. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_econ_2020_31\(70\)_2\(2\)__32](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_econ_2020_31(70)_2(2)__32).
52. Людвенко Д.В. Складові аспекти екологічного обліку тваринництва. Приазовський економічний вісник. 2020. № 2(19) С. 264–268.
53. Миронова Ю. Ю. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. Економіка і регіон. 2015. № 1. С. 109–113. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_19 (дата звернення: 01.11.2022).
54. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 38-40.
55. Моссаковський В.Б. Облік довгострокових біологічних активів [Електронний ресурс] / В.Б. Моссаковський, В.О. Коритний // Облік і фінанси. – 2015. – № 1. – С. 31-36. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2015_1_6
56. Науково-методичні основи розвитку обліково-аналітичної системи України в умовах глобалізації економіки: [колективна монографія] / За заг. ред. Т.Г. Маренич. – Харків : Вид-во «Смугаста типографія», 2017. – 254 с.
57. Нужна О. А., Дунь В. В. Нормативно-правове регулювання обліку собівартості продукції тваринництва. Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки : тези доповідей V міжнародної науково-

- практичної конференції (м. Луцьк, 6 жовтня 2018 року). Луцьк : ІВВ Луцького НТУ, 2018. С. 82–84.
58. Озерова О., Швець О. Облік біологічних активів. Головбух. URL: <https://www.golovbuh.com.ua/article/8360-oblk-bologchnih-aktivv-roslinnitstva-tvarinnitstva> (дата звернення: 01.11.2022)
59. Олійник С.О. Облік витрат виробництва та їх місце в системі управління підприємством // «Економічні науки». Серія «Облік і фінанси». 2015. Випуск 12 (45). Ч. 1. С. 224-229.
60. Організація внутрішнього контролю виробництва продукції тваринництва та його документальне оформлення / О. М. Гай, Л. В. Кононенко, В. Г. Костенко, А. В. Шинкаренко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2020. – Вип. III (79). – С. 172–188.
61. Остапчук О.В. Проблеми застосування аналітичного обліку біологічних активів / О.В. Остапчук // Облік і фінанси АПК. - 2007. - № 11-12. - С. 52-55.
62. Пантелєєв В.П. Внутрішній аудит: [навч. посіб.]; За ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука / Пантелєєв В.П., Корінько М.Д. – К.: Державна академія статистики, обліку і аудиту Державного комітету статистики України, 2006. – 247 с.
63. Пасенко В.В. Проблемні питання обліку фінансових результатів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та їх врегулювання / В.В. Пасенко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2006. – С. 82-84.
64. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія / Н.В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 6 (73). – С. 115-118.
65. Пилипенко К.А. Актуальні питання організації бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів: вітчизняна та зарубіжна практика в контексті продовольчої безпеки / К.А. Пилипенко, Ю.О. Бендас // Сучасний

- менеджмент: проблеми та перспективи розвитку: матеріали 3-ої Всеукраїнської наук.-практ. конф. – Херсон : ДВНЗ «ХДАУ». – 2018. – 375 с.
66. Подоляничук О. А. Сутність внутрішнього контролю та проблеми його впровадження у сільськогосподарських підприємствах. Збірник наукових праць ВНАУ. Економічні науки. 2012. №1 (56). Том 4. С. 143–148. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/701.pdf>. (дата звернення: 01.11.2022).
67. Посилаєва К.І. Методичні підходи виявлення і підрахунку резервів збільшення продукції тваринництва // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу та фінансів в агропромисловому виробництві України. Матеріали міжнародної наук.-практ. Конф., 07-08 листопада 2013р. / Харк. нац. аграр. у-т.-Харків: ХНАУ, 2013. С. 154-157.
68. Приклад обліку свинарництва в 1С:Підприємство БСПУ. URL: <https://softeco.com.ua/pigs/> (дата звернення: 01.11.2022).
69. Програма дій «Порядок денний на XXI століття», ухвалена Конференцією ООН з навколишнього середовища і розвитку в Ріо-де-Жанейро (саміт «Планета Земля», 1992 р.) / пер. з англ. ; 2-е вид. Київ : Інтелсфера, 2000. 360 с.
70. Саввон О.О. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації// Держава та регіони. 2007. № 3. С. 321-324.
71. Савченко Р. О. Еволюція західної теорії внутрішнього контролю. АГРОСВІТ, 2016. № 5. С. 28–32. URL: https://Users/win7/Downloads/agrosvit_2016_5_7.pdf. (дата звернення: 01.11.2022).
72. Сагайдак Р. А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами. Наукова періодика КНЕУ. Економіка та підприємництво.. 2017. Вип. № 38 [29]. С. 221–230. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/197264365.pdf>. (дата звернення: 01.11.2022).
73. Собченко Д., Круковська О. Напрями покращення обліку та аудиту довгострокових біологічних активів. Актуальні аспекти розвитку

- підприємств аграрної сфери: облік, аудит та оподаткування : матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції. 22-23 листопада 2018 р. Херсон : ДВНЗ «ХДАУ», 2018. С. 294–295.
74. Сокіл О.Г. Концепція бухгалтерського обліку сталого розвитку. Облік і фінанси. 2017. № 1(75)'201. С. 85–92.
75. Сук Л.К. Облік біологічних активів / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. - 2006. - № 9-10. - С. 128-134.
76. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. - К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. - 624 с.
77. Уланчук В. Особливості обліку довгострокових біологічних активів у садівництві / В.С. Уланчук, Г.Ю. Аніщенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С.29-36.
78. Ярова Ю. Ю. Сутність внутрішнього контролю на підприємствах України. Економічні науки. 2010. URL: http://www.rusnauka.com/31_PRNT_2010/Economics/73977.doc.htm. (дата звернення: 01.11.2022).
79. Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення. Збірник наукових праць ЧДТУ. Економічні науки. 2009. Вип. 22. С. 98–100. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf. (дата звернення: 01.11.2022).