

ПОЛТАВСЬКА ДЕРЖАВНА АГРАРНА АКАДЕМІЯ
Факультет обліку та фінансів

УДК 657

Стиценко Аліна Миколаївна

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АУДИТ ПОТОЧНИХ
БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування»
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Автореферат

*Дипломної роботи на здобуття
ступеня вищої освіти магістр*

Полтава 2018

Дипломною роботою є рукопис.

Робота виконана в Полтавській державній аграрній академії на кафедрі бухгалтерського обліку факультету обліку та фінансів

Науковий керівник кандидат економічних наук
Яловега Людмила Василівна,
*Полтавська державна аграрна академія,
доцент кафедри бухгалтерського обліку*

Рецензент **Виноградова Марина Миколаївна,**
*бухгалтер «Полтаварибпром»
м. Полтава*

Захист відбудеться «__» грудня 2018 р. о 9³⁰ годині на засіданні екзаменаційної комісії у ПДАА за адресою: 36003, м. Полтава, вул. Сковороди, 1/3, навчальний корпус 4, аудиторія ____.

*Відповідальний за
нормо-контроль*

О. В. Лега

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Галузеві особливості аграрного сектору істотно впливають на організацію, технологію виробництва, і відповідно, на побудову бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. До таких специфічних об'єктів обліку, яких немає жодна галузь народного господарства, відносяться біологічні активи. Порядок їх оцінки, документування й облікового відображення досить складний, адже поточні біологічні активи за змістовим навантаженням є незавершеним виробництвом сільськогосподарської галузі, оскільки в результаті біотрансформації змінюють свою форму та вартість.

Вагомий внесок у розробку теоретичних аспектів щодо обліку в сільському господарстві зробили як зарубіжні, так і вітчизняні науковці, зокрема: В. М. Жук, О. Клименко, Т. Г. Маренич, М. Ф. Огійчук, В. Ф. Палій, В. Я. Соколов, М. Ткач, М. Чумаченко та ін. Різноманітними аспектами обліку поточних біологічних активів тваринництва займалися: Т. О. Бондур, В. Б. Моссаковський, В. Пархоменко, Л. К. Сук та інші учені. Проблематика облікового відображення фінансових результатів сільськогосподарських підприємств відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» досліджувалася у працях таких науковців, як С. Кучеркова, В. Пасенко, Н. В. Прохар. Питання внутрішньогосподарського контролю у своїх працях висвітлювали низка науковців, основні з них: Р. А. Сагайдак, В. П. Гончар, У. О. Марчук та інші. Проте наразі недостатньо вивченими залишаються теоретико-методичні підходи щодо документування обліку поточних біологічних активів та порядку їх оцінювання. Зазначені проблеми обумовили вибір теми, завдань, структури та напрямів дослідження. Таким чином, наявність дискусійних питань щодо облікового відображення біотрансформації активів; проблем первісного визнання біологічних активів та їх оцінки; порядок документування процесів біологічних перетворень свідчать про високу актуальність й практичну значимість теми дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дипломна робота виконана у межах програми науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку за темою: «Удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення господарюючих суб'єктів у галузях економіки України».

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка заходів удосконалення обліку поточних біологічних активів підприємства.

Цільова спрямованість дослідження зумовила постановку та вирішення таких завдань:

- виявлення сутності економічної категорії «біологічні активи» та узагальнення позицій науковців щодо її змістового навантаження;
- визначення напрямів класифікаційних ознак щодо поточних біологічних активів та дослідження методики їх оцінки;
- систематизація положень нормативних актів щодо обліку поточних біологічних активів;

- дослідження обліку біологічних активів за Міжнародними стандартами фінансової звітності та розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності;
- здійснення аналізу організаційно-правових засад й фінансового стану досліджуваного підприємства;
- розкриття порядку документування поточних біологічних активів у досліджуваному підприємстві;
- ознайомлення з методикою, технікою та організацією аудиту поточних біологічних активів.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є облікові процедури щодо поточних біологічних активів у сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Прогрес» Гребінківського району Полтавської області.

Предметом дослідження є теоретико-методичні засади, а також діюча практика обліку та аудиту поточних біологічних активів підприємств аграрної сфери.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано діалектичний метод пізнання та системний підхід, що дає змогу комплексно дослідити теоретико-методичні засади обліку поточних біологічних активів, розглянути методи їх оцінки, порядок документування, автоматизації та відображення інформації щодо біологічних активів у фінансовій звітності. Для узагальнення теоретичних та методологічних засад обліку поточних біологічних активів використовувались прийоми абстрактно-логічного методу, а саме: аналіз і синтез, аналогія й порівняння, індукція та дедукція.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних аспектів і розробці практичних рекомендацій щодо обліку поточних біологічних активів. У межах дослідження одержано наступні положення, що визначають наукову новизну:

- досліджено понятійно-термінологічний апарат економічної категорії «біологічні активи» та узагальнено підходи до класифікації ПБА, оскільки науково обґрунтоване їх групування за визначеними однорідними ознаками формує цілі обліку, аналізу, контролю, планування та сприяє управлінню сільськогосподарської діяльності;
- досліджено питання еволюційного розвитку нормативного забезпечення вітчизняного обліку поточних біологічних активів щодо впровадження ключових концепцій міжнародних стандартів;
- узагальнено елементи облікової політики в частині обліку біологічних активів, основними з-поміж яких є: вибір методу оцінки ПБА та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю; деталізацією біологічних активів на яких існує активний ринок; переліком бухгалтерських рахунків, що використовуються для обліку ПБА.
- визначено методичні підходи аудиту поточних біологічних активів та порядку його проведення, що включає етапи: перевірка організації обліку й системи внутрішнього контролю ПБА; формування первинних документів і облікових регістрів щодо обліку ПБА; відображення у звітності операцій,

пов'язаних з рухом поточних біологічних активів.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає у наданні рекомендацій щодо методики обліку і аудит поточних біологічних активів.

Особистий внесок здобувача. Дипломна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробації результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися й одержали позитивну оцінку на 4-х конференціях, а саме: II Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю» (м. Полтава, ПДАА, 2017 р.); Науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по напрямках підготовки (спеціальностях) «Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів обліково-фінансового профілю» (м. Полтава, ПДАА, 2018 р.); Науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по напрямках підготовки (спеціальностях) «Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів обліково-фінансового профілю» (м. Полтава, ПДАА, 2018 р.); III Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю» (м. Полтава, ПДАА, 2018 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 4 наукові праці загальним обсягом 0,42 друк. арк.

Структура та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається з вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел, що нараховує 97 найменувань, містить 25 таблиць, 34 рисунків, 18 додатків. Основний зміст дипломної роботи викладено на 84 сторінках друкованого тексту.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дипломної роботи, відображено мету, основні завдання, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення, наведено дані про апробацію одержаних результатів.

У першому розділі «**Теоретико-методичні основи поточних біологічних активів**» досліджено еволюцію поглядів вітчизняних учених на сутність й змістове наповнення поняття «баланс»; узагальнено їх класифікацію; здійснено порівняльну характеристику структури балансу згідно міжнародних та вітчизняних стандартів.

Новітні теоретико-методичні підходи щодо розуміння сутності сільськогосподарської діяльності, безпосередньо пов'язані з ідентифікацією, оцінкою та обліковим відображенням біологічних активів.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації щодо біологічних активів визначено П(С)БО 30 «Біологічні активи» № 790 від 18.11.2005 р. (далі – П(С)БО 30). Дане Положення є основним нормативним

документом, що регулює облік біологічних активів, з питань: визнання й оцінки біологічних активів, доходів та витрат сільськогосподарської діяльності, а також розкриття інформації щодо біологічних активів у примітках до фінансової звітності. Основні поняття, що визначені П(С)БО 30 наведені рис. 1.1.

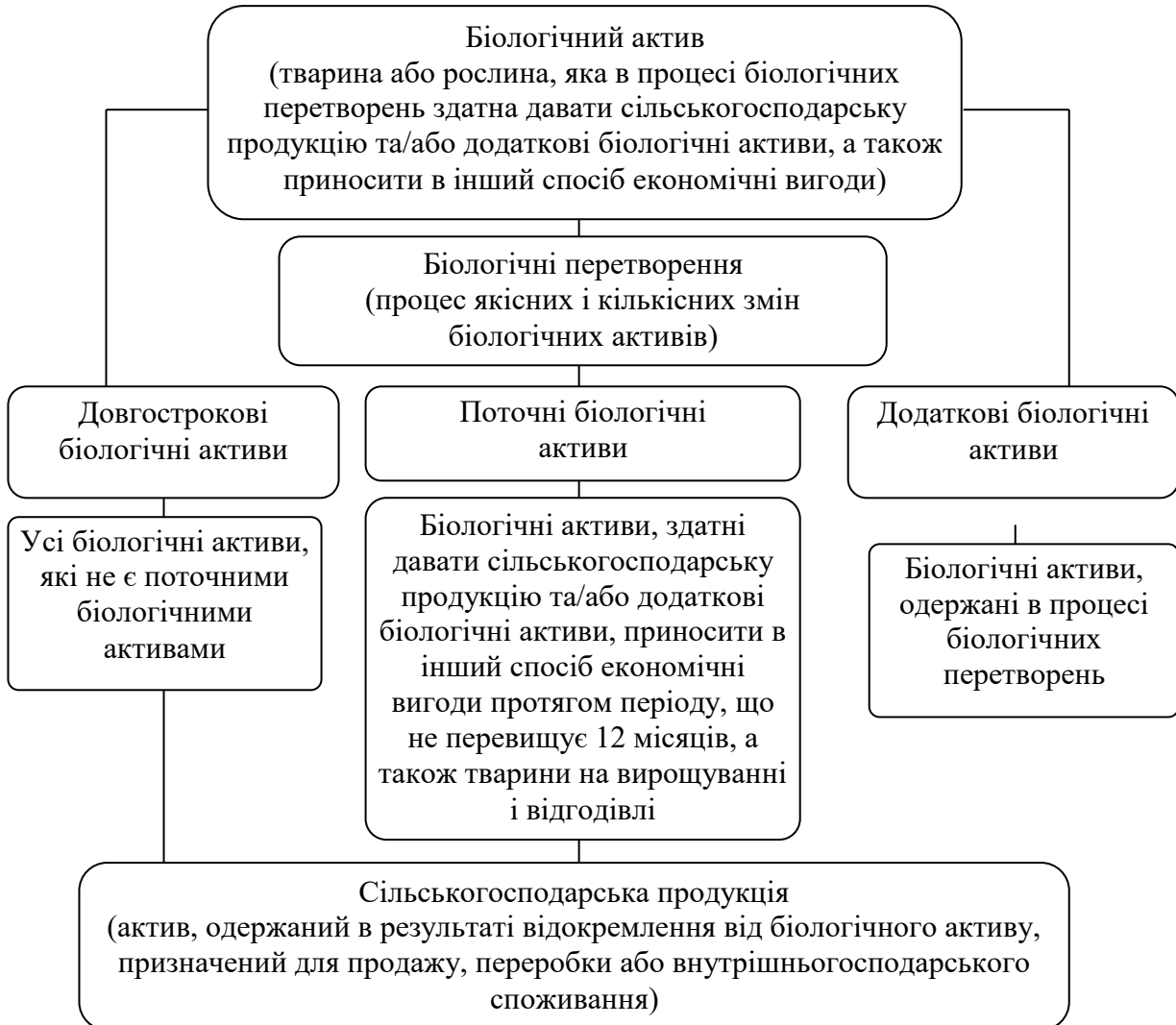


Рис. 1. Основні поняття, що регламентуються П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Відтак, біологічні активи – це сукупність природних ресурсів, достовірно оцінених та контрольованих сільськогосподарським підприємством, які в процесі біотрансформації здатні давати продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» (далі – МСБО 41) поняття біологічний актив, має досить просте визначення, «біологічний актив» – це жива тварина або рослина. Проте, на нашу думку, дане визначення досить поверхнево розкриває сутність поняття, оскільки, не кожна жива рослина або тварина може бути біологічним активом, а лише та, яка приносить суб'єкту господарювання економічну користь та

прибуток у результаті її використання.

У ході вивчення першоджерел виявлено, що ефективна організація облікового процесу ПБА залежить від визначення об'єктів обліку. Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів можуть бути види активів, що відповідають переліку та критеріям зазначеним у п. 3. Методичних рекомендацій № 1315, основні з них наведено на рис. 2.

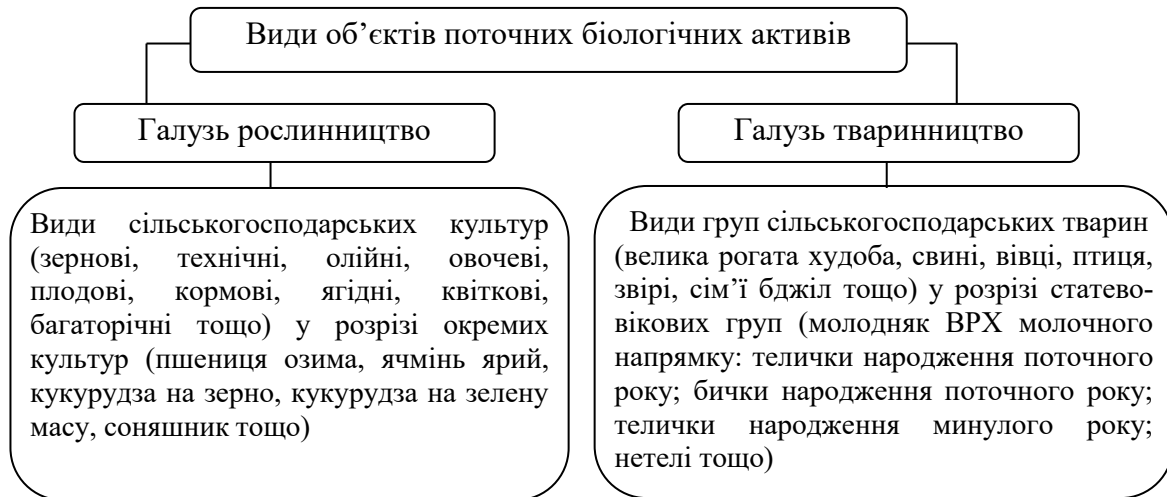


Рис. 2. Об'єкти поточних біологічних активів основних галузей сільського господарства

Наразі доцільним є узагальнення підходів щодо класифікації ПБА, оскільки науково обґрунтоване їх групування за визначеними однорідними ознаками важливе для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно ведення сільськогосподарської діяльності.

Порядок класифікації біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку визначено П(С)БО 30, відповідно якого такі активи класифікуються на: поточні біологічні активи; довгострокові біологічні активи; додаткові біологічні активи.

Встановлено, визнання поточних біологічних активів, їх оцінка, документування та облікове відображення процесів біологічних перетворень потребує особливої уваги як теоретиків, так і практиків, а відтак, й знань нормативного забезпечення цього питання. У табл. 1 узагальнено основні нормативно-правові акти, що регулюють облік поточних біологічних активів.

Використання нормативно-інформаційного забезпечення для обліку поточних біологічних активів дозволить мінімізувати помилки в обліковому процесі, забезпечить підприємство достовірною та цілісною інформацією.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів здійснюється за справедливою вартістю, без врахування частини витрат на збут, тобто за реальною ринковою ціною. Визначення справедливої вартості відбувається на основі даних про ціни на подібну продукцію, що склалися на активному ринку.

Нормативні акти, що регулюють облік поточних біологічних активів

Нормативний документ	Змістове навантаження нормативного акту в частині обліку поточних біологічних активів
Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» № 2164-VIII від 05.10.2017 р.	Визначає порядок ведення обліку на сільськогосподарському підприємстві, а також склад фінансової звітності й розкриває сутність основних принципів щодо її складання, зокрема і в частині поточних біологічних активів.
Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» № 433 від 28.33.2013 р.	Розкриває інформацію щодо складу й змісту статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Приміток до річної фінансової звітності у частині облікового відображення поточних біологічних активів.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 від 29.12.2006 р.	Розкриває порядок визнання, класифікації й оцінки біологічних активів та формування доходів і витрат сільськогосподарської діяльності, розкриття інформації щодо біологічних активів у примітках до фінансової звітності тощо.
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 р.	Забезпечують єдність у складанні й класифікації витрат, застосування методики їх планування, обліку і калькулювання в сільськогосподарських підприємствах. Зокрема, у ст. 3 п. 6 наведено типовий перелік статей витрат за галузями. Розкрито методику калькулювання собівартості продукції (послуг) за видами культур та групами тварин.
Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку ДБА та ПБА в сільськогосподарських підприємствах № 73 від 21.02.2008 р.	Визначають форми первинних документів із обліку довгострокових та поточних біологічних активів та рекомендації щодо їх заповнення й застосування.
П(С)БО 9 «Запаси» № 246 від 20.10.1999 р.	Визначає методологічні основи інформації щодо визнання, оцінки запасів (у тому числі ПБА) та порядок відображення їх у фінансовій звітності.
П(С)БО 16 «Витрати»	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.
П(С)БО 30 «Біологічні активи» № 817 від 24.12.2004 р.	Визначає методологічні засади інформації стосовно ПБА і розкриття її у фінансовій звітності. Формування інформації для аналізу змін кількісних та якісних параметрів біологічних активів, результатів їх використання в умовах обмеженого задоволення потреб внутрішніх користувачів облікової інформації та зовнішніх користувачів показників звітності підприємства.
Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879 від 02.09.2014 р.	Розкриває загальний порядок проведення інвентаризації перед складанням фінансової звітності. Визначає порядок створення інвентаризаційних комісій та відповідальних осіб за її організацію та проведення.

Первісне визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснюється, якщо:

- набуття права власності підприємством на сільськогосподарську продукцію й отримання вигоди від володіння нею;
- здійснення підприємством управління та контроль за використанням біологічних активів та сільськогосподарської продукції в майбутньому;
- впевненість отриманні підприємством у майбутньому економічних вигід, пов'язаних із використанням БА та сільськогосподарської продукції;
- ймовірність достовірного визначення вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції може бути достовірно визначена.

У другому розділі «Фінансово-економічна характеристика діяльності підприємства» проведено фінансово-економічний аналіз діяльності СТОВ «Прогрес» Гребінківського району Полтавської області за 2015 – 2017 рр.; розглянуто правові засади діяльності підприємства; обґрунтовано концептуальний підхід щодо формування основних положень облікової політики підприємства у частині біологічних активів.

Проведені дослідження свідчать, що СТОВ «Прогрес» багатогалузеве підприємство з молочно-зерновим напрямом виробництва. Динаміка та структура майна СТОВ «Прогрес» за 2015 – 2017 рр. наведено у табл. 2.

Таблиця 2

**Динаміка та структура майна СТОВ «Прогрес» за 2015 – 2017 рр.
(станом на кінець року)**

Види активів (майна)	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Зміни 2017 р. до 2015 р. (+, -)		
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	частки, в.п.	у % до 2015 р.
Майно – всього	72450	100,0	98778	100,0	215415	100,0	+142965	0,0	у 3 р.б.
1. Необоротні активи	40931	56,5	50862	51,5	76679	35,6	+35748	-20,9	+87,3
1.1. Основні засоби	30190	73,8	38929	76,5	72154	94,1	+41964	+20,3	у 2,4 р.б.
2. Оборотні активи	31519	43,5	47916	48,5	138736	64,4	+107217	+20,9	у 4,4 р.б.
2.1. Запаси	17645	56,0	27121	56,6	71146	51,3	+53501	-4,7	у 4,0 р.б.
2.1.1. Виробничі запаси	4391	24,9	9693	35,7	35868	50,4	+31477	+25,5	у 8,2 р.б.
2.1.2. Незавершене виробництво	8274	46,9	679	2,5	17847	25,1	+9573	-21,8	у 2,2 р.б.
2.1.3. Готова продукція та товари	4980	28,2	16749	61,8	17431	24,5	+12451	-3,7	у 3,5 р.б.
2.2. Поточні біологічні активи	7786	24,7	6678	13,9	7848	5,7	+62	-19,0	+0,8
2.3. Поточна дебіторська заборгованість	5816	18,5	13741	28,7	59577	42,9	+53761	+24,5	у 10,2 р.б.
2.4. Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	272	0,9	376	0,8	165	0,1	-107	-0,7	-39,3

Дані табл. 2 свідчать, що у звітному році (2017 р.) порівняно з базовим (2015 р.) вартість майна збільшилася на 142 млн 965 тис. грн або на 3 %, що показує про нарощування майнового потенціалу товариства. Необоротні активи

у складі майна, зросли на 35 млн. 748 тис. грн (87,3 %), таку ж саму тенденцію проявили й оборотні активи, що збільшилися на 107 млн 217 тис. грн (у 4,4 рази). Необоротні активи представлені, насамперед, основними засобами, вартість яких збільшилася на 41 млн 964 тис. грн (у 2,4 рази), що свідчить про поліпшення умов для розширення основної діяльності підприємства. Динаміка необоротних та оборотних активів у СТОВ «Прогрес», наведено на рис. 3.

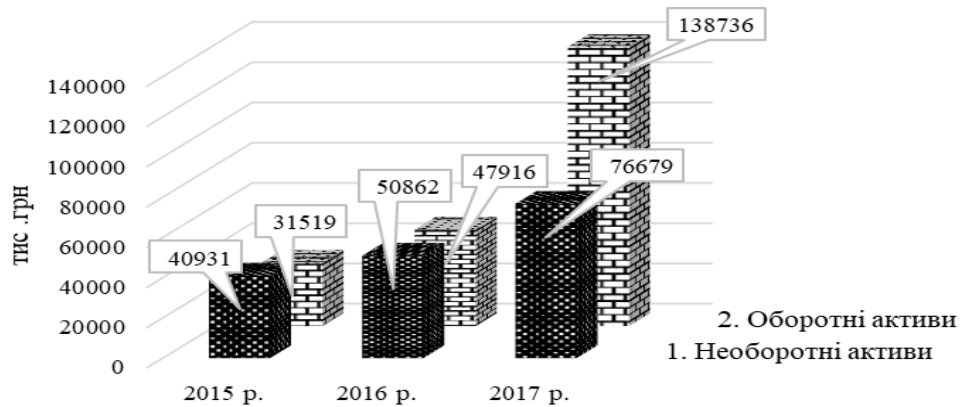


Рис. 3. Динаміка необоротних і оборотних активів у СТОВ «Прогрес» за 2015 – 2017 рр. (станом на кінець року)

Серед видів оборотних активів найбільший темп зростання у 2017 р. мають виробничі запаси, вартість яких зросла порівняно з 2015 р. у 8 разів, що створює передумови для розширеного виробництва. Таку ж тенденцію має поточна дебіторська заборгованість, яка зросла у 2017 р. порівняно з 2015 р. на у 10 разів. Вартість готової продукції та товарів збільшилася майже у 4 рази, що може свідчити про зниження ефективності збутової політики СТОВ «Прогрес».

Вартість поточних біологічних активів станом на 2017 р. становить 7848 тис. грн, що на 0,8 % перевищує показники 2015 р. Графічне зображення динаміки поточних біологічних активів СТОВ «Прогрес» за 2013–2017 рр. наведено на рис. 4.

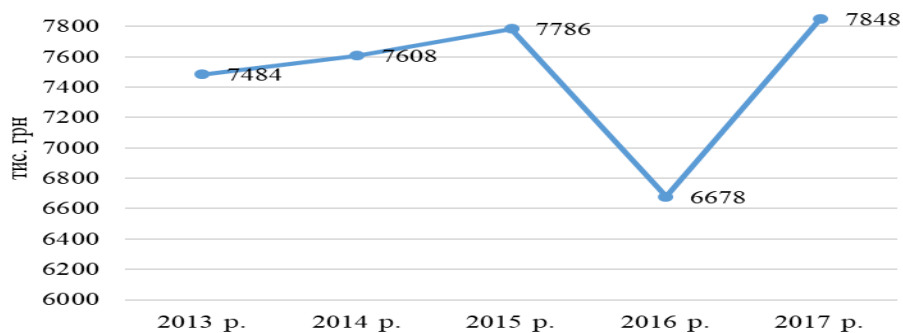


Рис. 4. Динаміка поточних біологічних активів у СТОВ «Прогрес» за 2013 – 2017 рр.

Аналізуючи дані рис. 4, можна зробити висновок, що динаміка поточних біологічних активів за досліджувану п'ятирічку, має нестабільний характер, оскільки зростаючу тенденцію порушило у 2016 р. планове зменшення

поголів'я молодняку тварин, як результат оновлення стада. У цілому вартість поточних біологічних активів у 2017 р. зросла порівняно з 2013 р. на 4,9 відсотка.

Для оцінки ліквідності та платоспроможності СТОВ «Прогрес» за 2015 – 2017 рр. використано систему відповідних показників, що розподіляються між собою розміром ліквідних активів та розглядаються як джерело покриття зобов'язань. Графічне зображення динаміки показників ліквідності та платоспроможності за 2015–2017 рр. наведено на рис. 5.

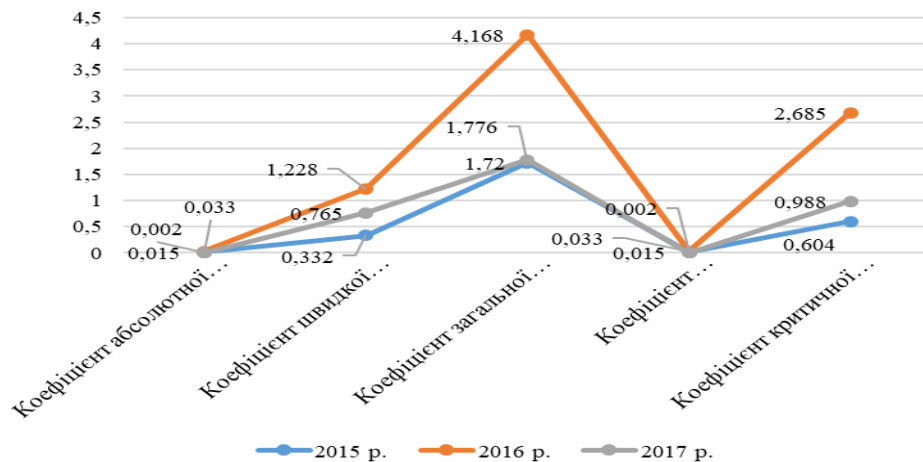
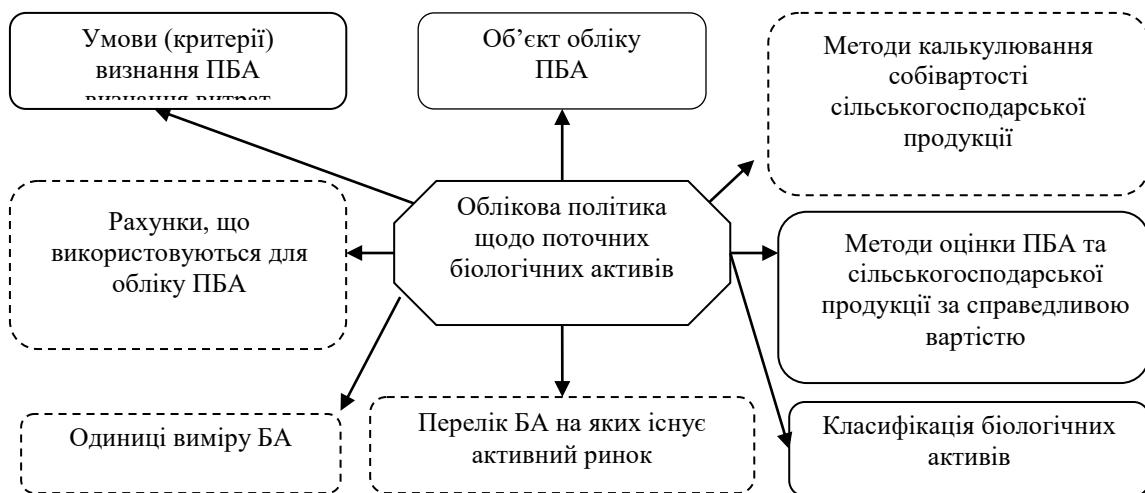


Рис. 5. Динаміка показників ліквідності та платоспроможності СТОВ «Прогрес» за 2015–2017 рр.

Узагальнено основні положення Наказу про облікову політику СТОВ «Прогрес» у частині обліку поточних біологічних активів, рис. 6.



Умовні позначення:

———— Закріплено у Наказі про облікову політику СТОВ «Прогрес»

----- Елементи облікової політики, що рекомендовані до застосування

Рис. 6. Основні положення обліку ПБА, що наводяться та рекомендовані у Наказі про облікову політику СТОВ «Прогрес»

Аргументовано, що до зазначених елементів Наказу про облікову політику у СТОВ «Прогрес» у частині поточних біологічних активів необхідно додати наступні складові: перелік біологічних активів на яких існує активний ринок; методи калькулювання сільськогосподарської продукції для тих активів, для яких не існує активний ринок та рахунки які передбачаються для обліку поточних біологічних активів.

У третьому розділі «Облік поточних біологічних активів» розглянуто документування, аналітичний та синтетичний облік поточних біологічних активів; досвід автоматизації обліку поточних біологічних активів за допомогою програми «1С: Бухгалтерія 7.7.»; відображення інформації щодо поточних біологічних активів у фінансовій звітності підприємства.

Встановлено, що документування є основним етапом бухгалтерського обліку, що включає в себе: реєстрацію та фіксацію інформації щодо фактів, операцій, процесів її обробки та узагальнення. У Законі України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» № 2164-VIII від 05.10.2017 р., зазначено, що підставою для обліку господарських операцій є первинні документи, що фіксують факти їх здійснення.

Порядок документального оформлення первісного визнання ПБА рослинництва та додаткових біологічних активів відображено у табл. 3.

Таблиця 3

Документування первісного визнання ПБА рослинництва та додаткових біологічних активів тваринництва у СТОВ «Прогрес»

Вид ПБА	Назва документа	Час складання документа
Рослинництво		
ПБА рослинництва	«Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю»	після сходження посівів або на дату визначення справедливої вартості
ПБА рослинництва	«Акт списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю»	перед збиранням врожаю
Тваринництво		
Телята	«Акт на оприбуткування приплоду тварин»	у день народження
Поросята	«Акт на оприбуткування приплоду тварин»	у день опоросу
Ягнята (козенята)	«Акт на оприбуткування приплоду тварин»	у день окоту
Курчата (каченята)	«Звіт про процеси інкубації»	у добовому віці
Лошата робочих коней	«Акт на оприбуткування приплоду тварин»	у добовому віці
Тварини вибракунані з основного стада	«Акти на переведення худоби і птиці»	у день переводу

Визначено, що справедливу вартість поточних біологічних активів рослинництва визначити досить складно, що зумовлено природно-кліматичними чинниками, які не можна передбачити для визначення

справедливої вартості. Тому, у СТОВ «Прогрес», справедлива вартість поточних біологічних активів рослинництва не визначається, а облік поточних біологічних активів рослинництва ведеться на рахунку 23 «Виробництво» та відображається у звітності за статтею «Незавершене виробництво» за сумою фактично понесених витрат на їх вирощування. У зв'язку з цим поточні біологічні активи СТОВ «Прогрес» включають наступні групи активів, рис. 7.

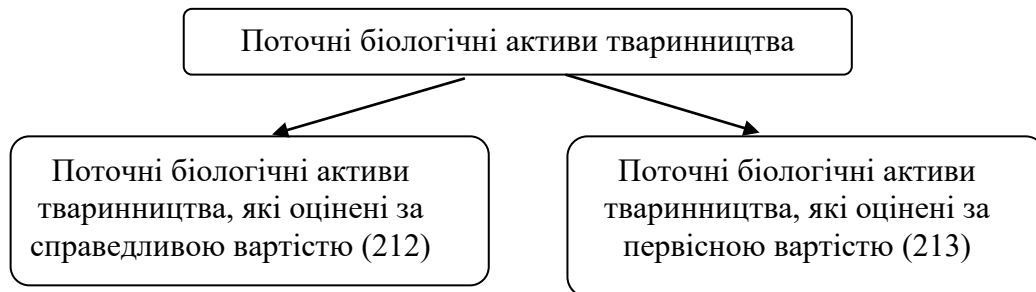


Рис. 7. Групи поточних біологічних активів тваринництва у СТОВ «Прогрес»

Аналітичний облік у СТОВ «Прогрес» ведеться за видами (групами) ПБА тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

Основною діяльністю СТОВ «Прогрес» є виробництво й реалізація сільськогосподарської продукції, тому актуальним є питання визначення фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визначаються на рахунку 79 «Фінансові результати», шляхом порівняння доходів та витрат від первісного визнання різних видів біологічних активів або їх груп.

На різницю між справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу поточних біологічних активів на дату балансу, та сумою понесених витрат, пов'язаних із їх біологічними перетвореннями визнається інший операційний дохід або витрати. Облікове відображення господарських операцій щодо обліку зміни вартості поточних біологічних активів у СТОВ «Прогрес» наведена у табл. 4.

Таблиця 4

Облікове відображення господарських операцій щодо зміни вартості поточних біологічних активів у СТОВ «Прогрес»

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Оцінка поточного біологічного активу:			
- на суму справедливої вартості	21	23	2380000
- на суму різниці між справедливою вартістю на дату звітності та вартістю, що сформувалася на рахунку 23:			
- збільшення	23	710	72300
Оцінка сільськогосподарської продукції:			
- на суму справедливої вартості	27	23	1796000
- на суму різниці між справедливою вартістю на дату звітності та вартістю, що сформувалася на рахунку 23:			
- зменшення	940	23	98320

Ведення синтетичного та аналітичного обліку у СТОВ «Прогрес» здійснюється з використанням програмного продукту «1 С: Підприємство 7.7». Встановлено, що автоматизація бухгалтерського обліку товариства знаходиться на достатньому рівні, що уможливорює істотно полегшити трудомісткі розрахунки, підвищити оперативність та точність облікової інформації та складання фінансової звітності.

Інформація про поточні біологічні активи відображається у формі № 1 «Балансі (Звіті про фінансовий стан)» у розділі II «Оборотні активи», також у у формі 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності», що є сукупністю показників й пояснень, які забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансової звітності.

У четвертому розділі «Аудит поточних біологічних активів» визначено мету, завдання та організацію аудиту поточних біологічних активів; нормативно-інформаційне забезпечення та методику проведення аудиту поточних біологічних активів.

Встановлено, що Аудиторська перевірка ПБА проводиться у відповідній послідовності, що передбачає шість етапів, рис. 8.

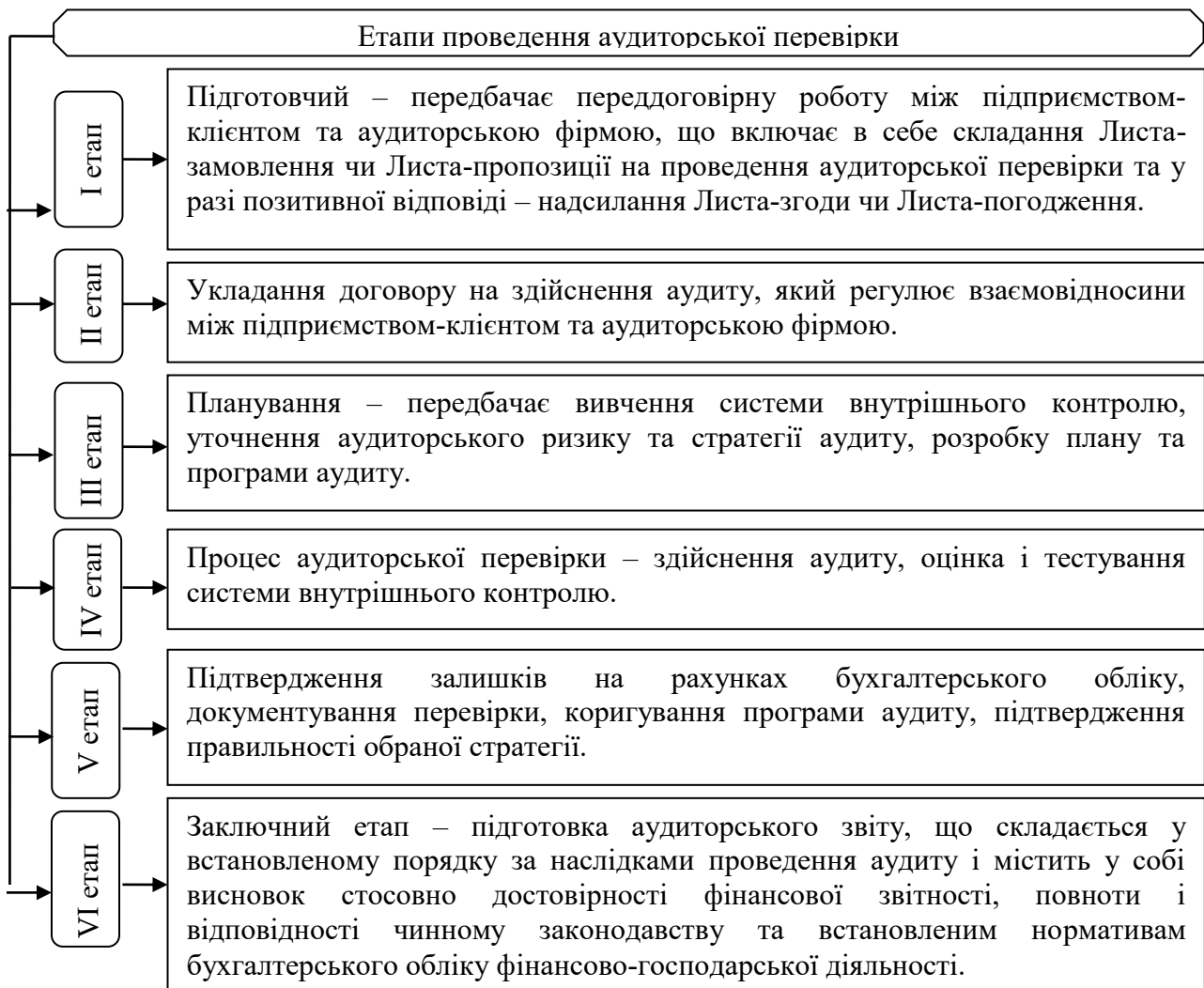


Рис. 8. Етапи проведення аудиторської перевірки

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 р. по закінченні аудиторської перевірки, аудитор складає підсумковий документ аудиторський звіт, що передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

У ході результатів дослідження вирішено наукове завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень, розробці практичних рекомендацій щодо обліку у аудиті поточних біологічних активів. Результати дослідження уможливають сформулювати наступні висновки.

1. Розкрито змістове навантаження поняття «біологічні активи» і встановлено, що це сукупність природних ресурсів, достовірно оцінених та контрольованих сільськогосподарським підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди підприємству.

2. Досліджено, що основні методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації щодо біологічних активів визначено П(С)БО 30 «Біологічні активи». Положення регулює облік біологічних активів, з питань: визнання й оцінки біологічних активів, доходів та витрат сільськогосподарської діяльності, а також розкриття інформації щодо біологічних активів у формах фінансової звітності.

3. Визначено, що біологічні активи, визнаються активами за умови якщо: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на такий актив; підприємство здійснює контроль за використанням біологічного активу та управління ним; є впевненість щодо отримання підприємством у майбутньому економічних вигід, пов'язані з його використанням у господарській діяльності; вартість біологічного активу може бути достовірно визначеною.

4. З'ясовано, що об'єктами обліку біологічних активів можуть бути у рослинництві сільськогосподарські культури (зернові, технічні, овочеві, плодові, кормові, ягідні, багаторічні тощо) у розрізі окремих культур (пшениця озима, ячмінь ярий, кукурудза на зерно, кукурудза на зелену масу, соняшник тощо). У тваринництві види груп тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, звірі, сім'ї бджіл тощо) у розрізі статевих-вікових груп (молодняк ВРХ молочного напрямку: телички народження поточного року; бички народження поточного року; телички народження минулого року; нетелі тощо).

5. Узагальнено підходи до класифікації ПБА, оскільки науково обґрунтоване їх групування за визначеними однорідними ознаками важливе для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно ведення сільськогосподарської діяльності. Найрозповсюдженіше групування біологічних активів у відповідності до

П(С)БО 30 на: поточні біологічні активи; довгострокові біологічні активи; додаткові біологічні активи.

6. Встановлено, що у результаті біологічних перетворень від біологічних активів отримують сільськогосподарську продукцію, що є активом, одержаним у результаті відокремлення від біологічного активу та призначеного для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Сільськогосподарська продукція за цільовим призначенням класифікується на: основну, побічну й супутню.

7. Визначено, що у процесі біологічних перетворень поточні біологічні активи постійно змінюють свої характерні особливості, форму, вагу й, відповідно, вартість. Розкрито способи оцінки поточних біологічних активів за справедливою вартістю і встановлено, що у дослідженому підприємстві справедлива вартість визначається як дисконтована вартість очікуваних грошових потоків, виключаючи при цьому будь-який приріст вартості у результаті біотрансформації цих активів.

8. Досліджено діагностику основних показників, що характеризують фінансовий стан діяльності СТОВ «Прогрес» за 2015 – 2017 рр., зауважимо, що фінансовий стан досліджуваного підприємства задовільний. Стоном на 2017 р. СТОВ «Прогрес» є прибутковим підприємством (73 млн 461 тис. грн), однак з неліквідним балансом та є неплатоспроможним. Стосовно майнового стану, то товариство збільшує свої оборотні і необоротні активи та обсяг виробничої діяльності про що свідчать ріст відповідних показників.

9. Динаміка поточних біологічних активів за досліджуваний період 2013 - 2017 рр., має нестабільний характер, оскільки зростаючу тенденцію порушило зменшення поголів'я молодняку тварин у 2016 р., як очікуваний наслідок планового оновлення стада. У цілому вартість поточних біологічних активів у 2017 р. зросла порівняно з 2013 р. на 364 тис. грн або на 4,9 відсотка.

10. Встановлено, що бухгалтерський облік у СТОВ «Прогрес» ведеться у відповідності до чинного законодавства та Наказу «Про облікову політику». У частині обліку поточних біологічних активів у даному Наказі зазначено: умови визнання ПБА; об'єкти обліку ПБА; методи оцінки ПБА та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю; класифікація ПБА. Рекомендовано доповнити Наказ про облікову політику наступними положеннями: переліком бухгалтерських рахунків, що використовуються для обліку ПБА; переліком біологічних активів на яких існує активний ринок; рекомендованими методами калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції.

11. Ведення бухгалтерського обліку у СТОВ «Прогрес» здійснюється з використанням програмного продукту «1 С: Бухгалтерія 7.7». Автоматизація бухгалтерського обліку знаходиться на достатньому рівні, що уможливорює істотно полегшити трудомісткі розрахунки, підвищити оперативність та точність облікової інформації та здійснити фінансовий аналіз діяльності підприємства для пошуку резервів підвищення його ефективності.

12. Досліджено, що аналітичний облік поточних біологічних активів досить складний та громіздкий, адже відображує технічну й економічну

характеристику об'єктів, їх місце знаходження, первісну оцінку та оцінку вибуття. Усі господарські операції на основі складених первинних документів переносяться до електронних документів програмного продукту «1С: Бухгалтерія 7.7», звідки автоматично переносяться до відповідних Журналів-ордерів та відомостей програми, а з них до Головної книги та регламентованої звітності.

13. Обліковий процес поточних біологічних активів, у складі групи оборотних активів закінчується складанням фінансової звітності. Інформація щодо ПБА знайшла своє відображення у формах фінансової звітності, зокрема: у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; у формі 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; та формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

14. Визначено основні етапи аудиту поточних біологічних активів і розкрито порядок його проведення. Встановлено, що аудит – це системне дослідження у комплексній оцінці економічних показників суб'єкта господарювання. Проведення аудиту обов'язкове у відповідності Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСКЯ) та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 р. Аудит ПБА включає аудиторську перевірку, а саме: перевірку організації обліку й системи внутрішнього контролю поточних біологічних активів; оформлення первинних документів і облікових реєстрів щодо обліку ПБА; відображення у звітності операцій, пов'язаних з рухом поточних біологічних активів.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ РОБОТИ

1. Стиценко А. М. Нормативне забезпечення обліку поточних біологічних активів тваринництва / А. М. Стиценко // Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю» – Полтава : ПДАА, 2017. – С. 208–210.

2. Стиценко А. М. Поточні біологічні активи тваринництва : особливості відображення в обліковій політиці / А. М. Стиценко // Матеріали науково-практичної конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по напрямках підготовки (спеціальностях) «Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів обліково-фінансового профілю», випуск 4. – Полтава : ПДАА, 2018. – С. 80–83.

3. Стиценко А. М. Аудит поточних біологічних активів тваринництва: теоретичний аспект / А. М. Стиценко, В. І. Гринь // Матеріали науково-практичної конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по напрямках підготовки (спеціальностях) «Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів обліково-фінансового профілю», випуск 5. – Полтава : ПДАА, 2018. – С. 41–43.

4. Стиценко А. М. Шляхи поліпшення майнового стану підприємства / А. М. Стиценко, А. В. Золотоверх // Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення

управління підприємницькою діяльністю». – Полтава : ПДАА, 2018. – С. 182–184.

АНОТАЦІЯ

Стиценко А. М. Методика обліку та аудит поточних біологічних активів. – Рукопис.

Дипломна робота на здобуття ступеня вищої освіти магістр за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування» зі спеціальності «Облік і оподаткування». – Полтавська державна аграрна академія, Полтава, 2018.

Робота присвячена дослідженню теоретичного та практичного аспектів методики обліку та аудиту поточних біологічних активів досліджуваного підприємства.

У результаті дослідження: висвітлено еволюцію поглядів вітчизняних учених на сутність й змістове наповнення поняття «біологічні активи»; узагальнено їх класифікацію; проведено порівняльну характеристику поточних біологічних активів за міжнародними та національними стандартами; узагальнено елементи облікової політики в частині біологічних активів; досліджено особливості автоматизації обліку поточних біологічних активів за допомогою програми «1С: Підприємство 7.7»; розглянуто методику та техніку аудиту поточних біологічних активів.

Ключові слова: поточні біологічні активи, облікова політика, облік, аудит.

ANNOTATION

Stytsenko A. Methodology of Accounting and Auditing of Current Biological Assets. – The manuscript.

Graduate work for obtaining a higher education degree by an educational and professional program «Accounting and taxation» in the specialty «Accounting and taxation». – Poltava State Agrarian Academy, Poltava, 2018.

The work is devoted to the study of theoretical and practical aspects of the methodology of accounting and audit of current biological assets of the investigated enterprise.

As a result of the study: the evolution of the views of domestic scientists on the essence and content of the concept of «biological assets» is highlighted; their classification is generalized; comparative characteristics of current biological assets according to international and national standards; general elements of accounting policy in the part of biological assets; the features of automation of accounting of current biological assets with the help of the program «1C: Enterprise 7.7» are investigated; reviewed the methodology and technique of the audit of current biological assets.

Key words: financial reporting, balance sheet, asset, liability, analysis, accounting policy, financial condition.