

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік і контроль поточних біологічних активів
на ТОВ ПЕК «Енергопроект»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0719
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»
спеціалізації «Облік і аудит у підприємстві»

В.В. Романова

Керівник: _____ д.е.н., професор Проскуріна Н.М.

Рецензент: _____ к.е.н., доцент Сьомченко В.В.

Запоріжжя – 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»
Спеціалізація «Облік і аудит у підприємстві»

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«___» _____ 2020р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Романовій Вікторії Володимирівні

1. Тема роботи: Облік і контроль поточних біологічних активів на ТОВ ПЕК «Енергопроект»
керівник роботи Проскуріна Н.М., д.е.н., професор,
затверджені наказом ЗНУ від 18.06.2020р., № 811-с.
2. Строк подання студентом роботи 02.12.2020 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): з'ясувати концептуальні основи обліку та контролю біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах; дослідити організаційно-методичні аспекти обліку поточних біологічних активів рослинництва на досліджуваному підприємстві; визначити напрями удосконалення функціонування служби контролю на досліджуваному підприємстві.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):
18 рис. та 20 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	19.08.2020	19.08.2020
2	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	16.09.2020	16.09.2020
3	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	07.10.2020	07.10.2020

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2020	виконано
2.	Написання вступу	липень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2020	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2020	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2020	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2020	виконано

Студент _____ В.В. Романова
(підпис)

Керівник роботи _____ Н.М. Проскуріна
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В.Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 101 с., 3 розділи, 20 табл., 18 рис., 21 додаток, 75 джерел.

БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ, ВИТРАТИ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ, КОНТРОЛЬ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ, ОБЛІК В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ, ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ, ПОТОЧНІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ, РОСЛИННИЦТВО

Об'єкт дослідження – процес обліку, аналізу та контролю операцій з поточними біологічними активами рослинництва на сільськогосподарському підприємстві.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення процесів обліку та контролю поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції як умови підвищення ефективності і результативності діяльності підприємства та покращення якості та достовірності фінансової звітності підприємства.

Основою наукового дослідження є діалектичний метод пізнання. Для досягнення мети використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи порівняння, теоретичного узагальнення (при дослідженні та уточненні сутності понять «біологічні активи», «внутрішній контроль поточних біологічних активів рослинництва»); методи індукції та дедукції, аналізу і синтезу (при дослідженні теоретичних питань обліку та контролю біологічних активів); методи порівняння, наукової абстракції, системності, комплексності (при розробці пропозицій щодо удосконалення аналітичної складової управління поточними біологічними активами рослинництва, методики контролю біологічних активів та розробки документального забезпечення для цих

заходів); методи економічного аналізу (під час проведення аналізу витрат на біологічні перетворення та ABC-аналізу, зокрема використано графічний метод) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу практичних питань, пов'язаних з обліком, аналізом, організацією процесу і удосконаленням методики внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- удосконалено понятійно-категоріальний апарат теорії бухгалтерського обліку та контролю шляхом уточнення понять «біологічні активи» та «внутрішній контроль поточних біологічних активів рослинництва», що комплексно розкривають їх сутнісні характеристики;

- доповнено класифікаційні ознаки біологічних активів, застосування яких сприятиме визначенню об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також контрольним заходам даного виду активів за окремими об'єктами обліку;

- систематизовано особливості та виявлено існуючі проблеми обліку поточних біологічних активів рослинництва, які потребують удосконалення;

- запропоновано обов'язкові елементи наказу про облікову політику сільськогосподарських підприємств, розроблено накопичувальну відомість обліку поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю, управлінську форму звітності як системну інформаційну базу для їх аналізу;

- виокремлено ключові аспекти організації внутрішнього контролю біологічних активів та детально описано заходи реалізації кожного аспекту в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств;

- сформовано контрольні процедури для виконання ключових

завдань внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва та розроблено документальне забезпечення результатів виконання контрольних процедур;

- на основі мети та сформованих завдань аналізу поточних біологічних активів рослинництва, запропоновано напрями їх аналізу з деталізацією кожного на засадах ефективності і якості;

- запропоновано використовувати ABC-аналіз для виявлення ключових статей витрат на біологічні перетворення, що сприятиме дієвості контролю для підвищення ефективності управління;

- розроблено моделі бізнес-процесів сільськогосподарських підприємств («AS IS», «TO BE») в межах імітаційного моделювання.

Отримані результати дослідження спрямовані на покращення якості обліково-аналітичного забезпечення, підвищення достовірності відображення в обліку та фінансовій звітності інформації щодо поточних біологічних активів рослинництва та можуть впроваджуватися в практику діяльності сільськогосподарських підприємств. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить підвищити результативність і своєчасність прийняття зважених управлінських та інвестиційних рішень щодо управління поточними біологічними активами рослинництва.

SUMMARY

Qualifying work contains 101 pp. 3 sections, 20 tab., 18 fig., 21 annex, 75 references.

BIOLOGICAL ASSETS, EXPENDITURES FOR BIOLOGICAL TRANSFORMATIONS, BIOLOGICAL ASSETS CONTROL, ACCOUNTING IN AGRICULTURE, BIOLOGICAL ASSETS VALUATION, CURRENT BIOLOGICAL ASSETS, CROP

The object of research is the process of accounting, analysis and control of operations with current biological assets of crop production at an agricultural enterprise.

The qualification work purpose is to substantiate the theoretical provisions and develop practical recommendations for improving the accounting and control processes of current biological assets and agricultural products as a condition for increasing the efficiency and effectiveness of the enterprise and improving the enterprise's financial statements quality and reliability.

The basis of scientific research is the dialectical method of cognition. To achieve the goal, scientific methods were used that are used in the study of socio-economic processes and phenomena, namely: methods of comparison, theoretical generalization (when researching and clarifying the essence of the concepts «biological assets», «internal control of current biological assets of crop production»); methods of induction and deduction, analysis and synthesis (in the study of theoretical issues of accounting and control of biological assets); methods of comparison, scientific abstraction, consistency, complexity (when developing proposals for improving the analytical component of managing current biological assets of crop production, methods for controlling biological

assets and developing documentary support for these activities); methods of economic analysis (when analyzing the costs of biological transformations and ABC analysis, in particular, a graphical method was used), etc.

The scientific novelty of the research lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a practical issues set related to accounting, analysis, process organization and methodology for internal control of current biological assets of crop production improvement. In the research process following scientific results were obtained, which are inherent in scientific novelty:

- the conceptual and categorical apparatus of the theory of accounting and analysis has been improved by clarifying the concepts of «biological assets» and «control system of current biological assets of crop production», comprehensively disclosing their essential characteristics;

- the classification signs of biological assets have been supplemented, the use of which will contribute to the determination of cost accounting objects and the calculation of the production cost, as well as control measures of this assets type for individual accounting objects;

- the features have been systematized and the existing problems of accounting for the current biological assets of crop production have been identified, which require improvement;

- the mandatory elements of the order on the agricultural enterprises accounting policy were proposed, a cumulative statement of accounting of current biological assets of crop production at fair value was developed, a management reporting form as a systemic information base for their analysis;

- highlights the key aspects of organizing biological assets internal control and describes in detail the measures to implement each aspect in the practice of agricultural enterprises;

- formed control procedures for the implementation of key tasks of internal control of current biological assets of crop production and developed documentary support for the results of control procedures;

- on the basis of the goal and the formed tasks of the analysis of the

current biological assets of crop production, the directions of their analysis are proposed with detailing each based on efficiency and quality;

- it was proposed to use ABC-analysis to identify key items of expenditure on biological transformations, will contribute to the effectiveness of control to improve management efficiency;

- models of business processes of agricultural enterprises («AS IS», «TO BE») have been developed within the framework of simulation.

The results of the study are aimed at improving the quality of accounting and analytical support, increasing the reliability of the reflection in accounting and financial reporting of information on the current biological assets of crop production and can be introduced into the practice of agricultural enterprises. The application of the proposed recommendations in practice will increase the efficiency and timeliness of making balanced management and investment decisions on the management of current biological assets of crop production.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП..... 14

РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ
БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1 Економічна сутність та класифікація біологічних активів як об'єкта
обліку та контролю..... 20

1.2 Методичні аспекти контролю біологічних активів..... 25

1.3 Аналітичні процедури як основоположна складова контрольного
процесу біологічних активів..... 38

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ
ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства 46

2.2 Документальне та методичне забезпечення обліку поточних
біологічних активів рослинництва..... 54

2.3 Нормативно-правове регулювання обліку біологічних активів..... 65

2.4 Напрями удосконалення облікової системи поточних біологічних
активів рослинництва..... 72

РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ ТА РАЦІОНАЛЬНЕ УПРАВЛІННЯ
ПОТОЧНИМИ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ НА
ТОВ ПЕК «ЕНЕРГОПРОЕКТ»

3.1 Практичні рекомендації щодо застосування процедур внутрішнього
контролю поточних біологічних активів..... 78

3.2 Аналітична складова контролю поточних біологічних активів рослиництва	88
3.3 Шляхи підвищення ефективності використання поточних біологічних активів на підприємстві.....	102
ВИСНОВКИ	110
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	115
ДОДАТОК А Дослідження трактування дефініції «біологічний актив» вітчизняними науковцями	124
ДОДАТОК Б Узагальнена класифікація біологічних активів	125
ДОДАТОК В Дослідження трактування дефініції «контроль» вітчизняними науковцями.....	126
ДОДАТОК Д Характерні помилки в обліковому процесі поточних біологічних активів.....	127
ДОДАТОК Е Форма плану роботи служби внутрішнього контролю.....	128
ДОДАТОК Ж Методика внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами рослинництва та витратами на біологічні перетворення.....	129
ДОДАТОК И Оцінка поточних біологічних активів при первісному визнанні.....	130
ДОДАТОК К Господарські операції з обліку поточних біологічних активів рослинництва.....	131
ДОДАТОК Л Порівняльна характеристика П(С)БО 30 та МСБО 41	134
ДОДАТОК М Підходи до оцінки біологічних активів в пострадянських країнах.....	136
ДОДАТОК Н Відомість обліку поточних біологічних активів рослиництва, оцінених за справедливою вартістю.....	137
ДОДАТОК П Управлінська форма аналізу витрат на біологічні перетворення.....	138
ДОДАТОК Р Відомість інвентаризації біологічних активів.....	140

ДОДАТОК С Відомість звірки оперативного та бухгалтерського обліку на дату інвентаризації біологічних активів.....	141
ДОДАТОК Т Анкета проведення опитування службою внутрішнього контролю щодо оприбуткування сільськогосподарської продукції.....	142
ДОДАТОК У Внутрішній документ про перевірку застосування зовнішнього джерела.....	143
ДОДАТОК Ф Внутрішній документ звірки показників звітів служб підприємства.....	144
ДОДАТОК Х Внутрішній документ валідації фінансової звітності щодо біологічних активів рослинництва.....	145
ДОДАТОК Ц Модель бізнес-процесів пов'язаних з вирощуванням поточних біологічних активів рослинництва.....	146
ДОДАТОК Ш ABC-аналіз витрат на біологічні перетворення на ТОВ ПЕК «Енергопроект» за 2019 р.....	149
ДОДАТОК Щ Персоніфікація обліково-аналітичного забезпечення раціональним управлінням поточними біологічними активами рослинництва.....	150

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

абс. – абсолютне відхилення

га – гектар

ДБА – довгострокові біологічні активи

Дт – дебет

КВЕД – Класифікація видів економічної діяльності

Кт – кредит

люд.-год. – людино-година

м. – місто

МСБО – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності

ПБА – поточні біологічні активи

План рахунків бухгалтерського обліку – План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291

П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

п.в. – питома вага

ПДВ – податок на додану вартість

Т.р. – темп росту

та ін. – та інші

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю

Ф. – форма

ACCA – the Association of Chartered Certified Accountants

DipIFR – Certified Accountants Diploma in International Financial Reporting

CAP – Certified Accounting Practitioner

CIMA – Chartered Institute of Management Accountants

CIPA – Certified International Professional Accountant

ВСТУП

Розвиток аграрного бізнесу неможливий без вирощування конкурентоспроможної та якісної сільськогосподарської продукції та її реалізації на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту. Поточні біологічні активи є основною ресурсною складовою виробництва сільськогосподарської продукції. Результативність і своєчасність прийняття зважених рішень щодо управління поточними біологічними активами рослинництва залежить від якості та своєчасності обліково-аналітичного забезпечення про стан рослин, їх трансформацію, особливості вирощування, а також від контролю біологічних активів, що забезпечує захист від помилок та зловживань, відіграє важливу роль у забезпеченні збереження майна підприємства та подання достовірної фінансової звітності.

Дослідженню особливостей відображення в обліку біологічних активів присвятили свої праці такі вітчизняні вчені як Жук В. М., Сук Л. К., Кузьмович П. М., Калюга Є. В.. Проблеми обліку витрат на виробництво продукції рослинництва досліджували вчені Китайчук Т. Г., Іщенко Я. П., Собченко А. М.. Дослідженню організації внутрішнього контролю присвятили свої праці такі вітчизняні вчені як Пушкар М. С., Гордієнко М. І., Дерій В. А., Калюга Є. В., Корінько М. Д., Пантелєєв В. П. та ін.

Високо оцінюючи науковий внесок названих учених, слід зазначити, що більшість наукових доробок спрямована на вивчення біологічних активів в цілому, досить детально досліджені питання обліку довгострокових біологічних активів, проте невирішеними залишаються проблемні питання обліку та внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва, оскільки даний вид активів має ряд специфічних особливостей. Проблемним питанням залишається методика визначення

справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва, відображення і розкриття інформації про біологічні активи і сільськогосподарську продукцію у звітності підприємств. Немає єдиної думки щодо відображення в обліку витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва. Потребує детального розгляду методика аналізу біологічних активів з урахуванням їх природно-економічних особливостей і кон'юнктури ринку аграрної продукції. Вимагають вивчення та удосконалення процедури контролю поточних біологічних активів рослинництва і методичні рекомендації щодо їх документального оформлення, оскільки здебільшого сільськогосподарські підприємства застосовують типові процедури контролю та не враховують специфічні ознаки галузі.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення процесів обліку та контролю поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції як умови підвищення ефективності і результативності діяльності підприємства та покращення якості та достовірності фінансової звітності підприємства.

Для досягнення поставленої мети в кваліфікаційній роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- розкрити економічну сутність понять «біологічні активи» та «внутрішній контроль поточних біологічних активів рослинництва»;
- визначити методичні та організаційні засади контролю поточних біологічних активів рослинництва;
- дослідити організаційно-економічну характеристику ТОВ ПЕК «Енергопроект»;
- зробити огляд нормативно-правового забезпечення та спеціальної літератури з питань обліку біологічних активів;
- проаналізувати документальне оформлення та методичне забезпечення обліку поточних біологічних активів рослинництва на

досліджуваному підприємстві;

- запропонувати заходи для удосконалення облікової системи поточних біологічних активів рослинництва на підприємстві;
- розробити практичні рекомендації щодо застосування процедур внутрішнього контролю;
- удосконалити методику та провести аналітичні процедури щодо поточних біологічних активів рослинництва, оцінити рівень ефективності витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів та розробити заходи щодо використання внутрішніх резервів економії.

Об'єкт дослідження – процес обліку, аналізу та контролю операцій з поточними біологічними активами рослинництва на сільськогосподарському підприємстві.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних організаційних і методичних аспектів обліку та контролю поточних біологічних активів рослинництва як передумови ефективного розвитку сільськогосподарських підприємств.

Основою наукового дослідження є діалектичний метод пізнання. Для досягнення мети використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи порівняння, теоретичного узагальнення (при дослідженні та уточненні сутності понять «біологічні активи», «внутрішній контроль поточних біологічних активів рослинництва»); методи індукції та дедукції, аналізу і синтезу (при дослідженні теоретичних питань обліку та контролю біологічних активів); методи порівняння, наукової абстракції, системності, комплексності (при розробці пропозицій щодо удосконалення аналітичної складової управління поточними біологічними активами рослинництва, методики контролю біологічних активів та розробки документального забезпечення для цих заходів); методи економічного аналізу (під час проведення аналізу витрат на біологічні перетворення та АВС-аналізу, зокрема використано графічний метод) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу практичних питань, пов'язаних з обліком, аналізом, організацією процесу і удосконаленням методики внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- удосконалено понятійно-категоріальний апарат теорії бухгалтерського обліку та аналізу шляхом уточнення понять «біологічні активи» та «система контролю поточних біологічних активів рослинництва», що комплексно розкривають їх сутнісні характеристики;

- доповнено класифікаційні ознаки біологічних активів, застосування яких сприятиме визначенню об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також контрольним заходам даного виду активів за окремими об'єктами обліку;

- систематизовано особливості та виявлено існуючі проблеми обліку поточних біологічних активів рослинництва, які потребують удосконалення;

- запропоновано обов'язкові елементи наказу про облікову політику сільськогосподарських підприємств, розроблено накопичувальну відомість обліку поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю, управлінську форму звітності як системну інформаційну базу для їх аналізу;

- виокремлено ключові аспекти організації внутрішнього контролю біологічних активів та детально описано заходи реалізації кожного аспекту в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств;

- сформовано контрольні процедури для виконання ключових завдань внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва та розроблено документальне забезпечення результатів виконання контрольних процедур;

- на основі мети та сформованих завдань аналізу поточних

біологічних активів рослинництва, запропоновано напрями їх аналізу з деталізацією кожного на засадах ефективності і якості;

– запропоновано використовувати ABC-аналіз для виявлення ключових статей витрат на біологічні перетворення, що сприятиме дієвості контролю для підвищення ефективності управління;

– розроблено моделі бізнес-процесів сільськогосподарських підприємств («AS IS», «TO BE») в межах імітаційного моделювання.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем обліку і контролю біологічних активів; законодавчі та нормативні акти з питань обліку біологічних активів; програмні документи та постанови уряду з економічних питань тощо. Інформаційною базою дослідження обрано ТОВ (товариство з обмеженою відповідальністю) ПЕК «Енергопроект».

Отримані результати дослідження спрямовані на покращення якості обліково-аналітичного забезпечення, підвищення достовірності відображення в обліку та фінансовій звітності інформації щодо поточних біологічних активів рослинництва та можуть впроваджуватися в практику діяльності сільськогосподарських підприємств. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить підвищити результативність і своєчасність прийняття зважених управлінських та інвестиційних рішень щодо управління поточними біологічними активами рослинництва.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на 8 конференціях: XII Міжнародна науково-практична конференція «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (26–27 жовтня 2017 р., м. Запоріжжя), XII Міжнародна науково-практична конференція «Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави» (26–27 квітня 2018 р., м. Запоріжжя), Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні проблеми менеджменту» (19 жовтня 2018 р., м. Київ),

XIII Міжнародна науково-практична конференція «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (25–26 жовтня 2018 р., м. Запоріжжя), III Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми і перспективи інноваційного розвитку аграрного сектора економіки в умовах інтеграційних процесів» (25 жовтня 2018 р., м. Харків), XIV Міжнародна науково-практична конференція «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (07–08 листопада 2019 р., м. Запоріжжя), Міжнародна науково-практична конференція «Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку» (25 жовтня 2019 р., м. Острог), XV Міжнародна науково-практична конференція «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (15–16 жовтня 2020 р., м. Запоріжжя).

Опубліковано 5 наукових статей у фахових виданнях, а саме у Віснику Приазовського державного технічного університету. Економічні науки (2017 р., м. Маріуполь); Електронному науковому фаховому виданні «Економіка та суспільство» (2018 р., м. Мукачеве), Віснику Запорізького національного університету. Економічні науки (2019 р., м. Запоріжжя); Електронному науково-практичному журналі «Інфраструктура ринку» (2019 р., 2020 р., м. Одеса). На базі кваліфікаційної роботи було підготовано наукову роботу на тему «Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва», яка на Всеукраїнському конкурсі студентських наукових робіт із спеціальності 071 «Облік і оподаткування» зайняла 1 місце (2020 р., Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 101 сторінці друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1 Економічна сутність та класифікація біологічних активів як об'єкта обліку та контролю

Сільське господарство є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виробництва готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовуються ще й природні ресурси: земля та живі організми. Це зумовило виникнення в обліку сільськогосподарських підприємств специфічного виду активів – біологічних активів. Відповідно до П(С)БО 30 (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30) «біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. А біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів» [1]. У МСБО 41 (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41) і довіднику по роз'ясненню даного стандарту «біологічний актив визначений як жива тварина і рослина» [2].

Аналіз визначень біологічних активів, запропонованих науковцями (Додаток А), свідчить, що деякі вчені майже повністю копіюють дефініцію «біологічних активів», наведену в П(С)БО 30, частина науковців у визначеннях обмежуються лише біологічними ознаками біологічних активів; інші, намагаються доповнити дану дефініцію, виокремлюючи суттєві економічні характеристики у поєднанні з біологічними. Критично оцінивши визначення категорії «біологічні активи» на законодавчому та науковому

рівнях, вважаємо доцільним виокремити його основні ознаки:

- на мікрорівні – це ресурси підприємства, а на макрорівні – складова національного багатства країни;
- виступають у формі тварин або рослин;
- під час генетично обумовлених природних процесів змінюють свою форму;
- здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічного вигоди;
- є елементом екологічного природного балансу.

Враховуючи всі вищенаведені ознаки, нами сформовано узагальнене визначення біологічних активів. Отже, на наше переконання, біологічні активи – це природні ресурси, що виступають у формі тварин та рослин, які в процесі генетично обумовлених змін здатні продукувати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, що в кінцевому результаті призведе до отримання доходу та інших економічних вигід та забезпечить екологічний баланс.

Сукупність біологічних активів є однією з основоположних складових національного багатства країни. На особливу увагу заслуговує авторський підхід Богданюк О. В. до розкриття економічної сутності біологічних активів через їх специфічні ідентифікаційні ознаки як на мікро-, так і на макрорівні (таблиця 1.1). «В свою чергу на мікрорівні біологічні активи розкриваються як економічні активи та біологічні ресурси, а на макрорівні як національне багатство (культивовані та не культивовані біологічні активи)». На нашу думку, такий підхід дозволяє найбільш детально розкрити сутність біологічних активів та розширити уявлення про даний вид активів як про повноцінний економічний ресурс» [3].

Важливим етапом дослідження сутності біологічних активів є дослідження їх структури. Для поліпшення системи ведення аналітичного та синтетичного обліку біологічних активів необхідно доповнити класифікацію даного виду активів, яка запропонована у нормативних актах. Розглянемо

узагальнену нами класифікацію біологічних активів з урахуванням специфічних ознак (Додаток Б). Застосування такої класифікації сприятиме полегшенню аналізу руху активів за окремими об'єктами обліку, визначенню об'єктів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції. Отже, основними ідентифікаційними ознаками біологічних активів є вид господарської діяльності та приналежність до галузі сільського господарства. Не менш важливими ознаками є оборотність, спосіб оцінки відповідно до вартісного підходу, право власності, нарахування зносу. Зважаючи на біологічне походження даного виду активів, мають місце такі ознаки як зрілість, періодичність одержання продукції та екологічність.

Таблиця 1.1 – Розкриття економічної сутності біологічних активів через їх характеристики [3]

	Визначення активу	Специфічні характеристики
Мікрорівень	Економічний (господарський) актив	1. Частина бухгалтерського балансу.
		2. Контролюється підприємством.
		3. Результат минулих подій.
		4. Має вартість чи іншу цінність, яку можна достовірно виміряти.
		5. Існує ймовірність, що втілені в активи потенційний дохід чи майбутні економічні вигоди реалізуються.
	Біологічний ресурс	1. Приналежність до рослин чи живих тварин.
		2. Здатність відновлюватися, відтворюватися в результаті невиснажливого використання людиною.
		3. Здатність зношуватися, спрацьовуватися в результаті надмірного використання.
		4. Здатність приносити екологічні послуги.
		5. Отримання економічних вигод у формі сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів тощо.
Макрорівень	Національне багатство (культивовані та не культивовані біологічні активи)	1. Сукупність нагромаджених матеріальних благ, створених працею попередніх і теперішнього поколінь.
		2. Важливий показник економічної могутності країни.
		3. За своїм складом одна частина національного багатства виступає як засіб виробництва, інша – як предмети невиробничого споживання.
		4. Розглядається з точки зору натурально-речової та вартісної форми.

Також у сучасних економічних умовах додатково характеризують

біологічні активи мета їх використання, походження та рівень якості. Таким чином, наведена узагальнююча класифікація біологічних активів дозволяє досить широко охарактеризувати біологічні активи. Проте цей список не є вичерпним, оскільки з часом потреби користувачів облікової інформації змінюються, та виникає необхідність застосування додаткових ознак.

З урахуванням того, що біологічні активи є специфічним ресурсом сільськогосподарського виробництва, доцільною є їх класифікація за періодом участі в обороті підприємства на поточні, довгострокові та незрілі.

У МСФЗ (Міжнародних стандартах фінансової звітності) поняття поточні біологічні активи тотожне поняттю споживні біологічні активи. Згідно з МСБО 41 «споживні біологічні активи – це такі біологічні активи, які будуть отримані (зібрані) у вигляді сільськогосподарської продукції або які будуть продані як біологічні активи» [2]. Згідно з П(С)БО 30 «поточні біологічні активи – це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. До поточних біологічних активів відносяться рослини, процес життєдіяльності яких менше 12 місяців, або використання яких більше одного року економічно недоцільно, зокрема озимі і ярі зернові культури, однолітні трави тощо, а також тварини, які ще не переведені, або вже виключені з основного стада» [1].

Отже, можна сформулювати основні ознаки віднесення біологічних активів до поточних:

- процес життєдіяльності менше 12 місяців, або використання більше одного року економічно недоцільно;
- здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи;
- можуть бути продані як поточні біологічні активи.

Особливої уваги потребує відображення інформації про біологічні активи у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств. Вартість

біологічних активів у балансі відображається окремими статтями. За нормативно-правовими актами України узагальнена класифікація біологічних активів передбачає поділ на довгострокові та поточні, за якими вони відображаються у примітках до фінансової звітності (рисунок 1.1).

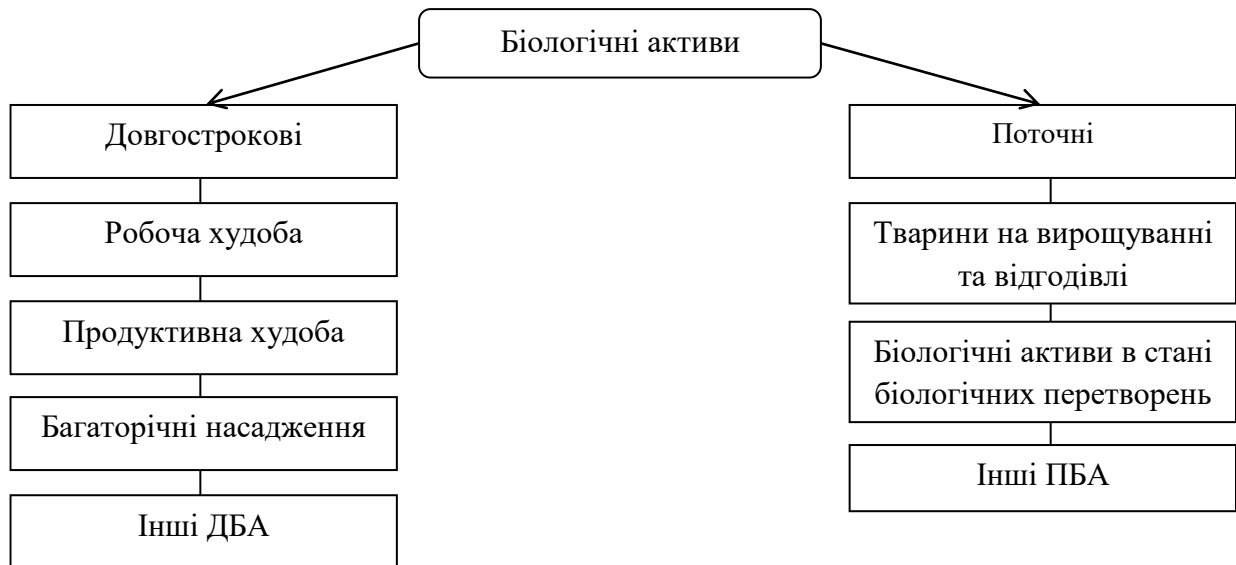


Рисунок 1.1 – Структура біологічних активів відповідно до П(С)БО 30

(сформовано автором на основі [1])

Як зазначають провідні економісти з питань обліку в сільськогосподарських підприємствах, існує необхідність відображати не тільки в примітках, а й у фінансовій звітності окремо поточні біологічні активи рослинництва і тваринництва замість узагальненої статті «Поточні біологічні активи». Доцільність цього пояснюється тим, що рослинництво та тваринництво є основними видами діяльності аграрних підприємств, менеджмент яких повинен бути забезпечений детальною, а не узагальненою інформацією про стан цих галузей та використання їх основних активів.

Для повного та більш конкретного розуміння, що собою представляє біологічний актив рослинництва, варто розглянути розмежування на довгострокові, поточні, додаткові. Детальна інформація про класифікацію біологічних активів подана в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Класифікація біологічних активів рослинництва *

Біологічні активи рослинництва		
Довгострокові	Поточні	Додаткові
Рослинництво: багаторічні насадження	Рослинництво: незавершене виробництво	Рослинництво:
плодові дерева; ягідники; хміль	зернові та зернобобові культури; технічні культури; овочеві культури; кормові культури.	розсада; саджанці; живці; кореневище, бульбоцибулини.

*сформовано автором на основі [1]

Отже, проаналізовано підходи до визначення поняття «біологічні активи» та визначено основні ознаки біологічних активів, на основі яких сформовано узагальнене визначення біологічних активів. Класифікація біологічних активів, яка запропонована у нормативних актах, для поліпшення системи аналітичного та синтетичного обліку доповнена ознаками: мета використання, походження та рівень якості.

На основі проведеного дослідження визначено основні ознаки віднесення біологічних активів до поточних: процес життєдіяльності менше 12 місяців, або використання більше одного року економічно недоцільно, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи та можуть бути продані як поточні біологічні активи. Виділено необхідність розкриття поточних біологічних активів рослинництва і тваринництва окремо у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств. Розглянуто деталізовану класифікацію біологічних активів рослинництва.

1.2 Методичні аспекти контролю біологічних активів

У підрозділі 1.1. було визначено ключові вимоги визнання біологічних активів. Наявність контролю за використанням біологічних активів є

ключовою вимогою визнання даного виду активів. Проте на сьогоднішній день організації системи внутрішнього контролю на аграрних підприємствах, на нашу думку, приділено недостатньо уваги. Основною проблемою запровадження внутрішнього контролю на підприємстві є нерозуміння власниками його сутності, мети і завдань. А якщо така система створюється, то керівництво не приділяє належної уваги побудові ефективної системи його здійснення, що підтверджує актуальність обраної теми дослідження.

Застосування системи контролю на підприємстві слід розпочинати з точного розуміння сутності цього поняття. Дослідженням дефініції «внутрішній контроль» займалися багато вчених. Аналіз наукових досліджень (Додаток В) дає підстави стверджувати, що єдності в поглядах щодо тлумачення досліджуваного поняття не досягнуто, так, з одного боку контроль – це система управління ризиками, а з іншого боку – це процес забезпечення системи управління відповідною інформацією щодо ефективності використання ресурсів спрямованих на досягнення запланованого результату. Отже, на основі наведених тверджень можна виокремити особливості досліджуваного поняття:

- діюча, науково обґрунтована і добре продумана система спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну виробничого споживання;
- самостійна функція управління в усіх сферах людської діяльності, що не поглинає інші функції, а доповнює, активно впливаючи на ефективність їх використання;
- ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни;
- джерело інформації про позитивні та негативні явища на ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети;
- оцінка ефективності використання ресурсів, задіяних у процесах

кругообігу капіталу, окремих видів діяльності, бізнес-процесів та економічного потенціалу.

На основі аналізу даної дефініції ми сформували наглядну структурну схему внутрішнього контролю, яка враховує особливості даного поняття (рис. 1.2). Так як, внутрішній контроль біологічних активів майже не досліджувався вченими та економістами, ми зробили спробу сформувати особисте бачення сутності категорії «внутрішній контроль поточних біологічних активів рослинництва». Ми вважаємо, що дану категорію слід розглядати як систему управління специфічними ресурсами сільськогосподарських підприємств – біологічними активами, у процесі систематичного збору, аналізу та перевірки обліково-аналітичної інформації та моніторингу бізнес-процесів задля попередження, виявлення та запобігання помилок та шахрайства на усіх етапах відображення в обліку та звітності.

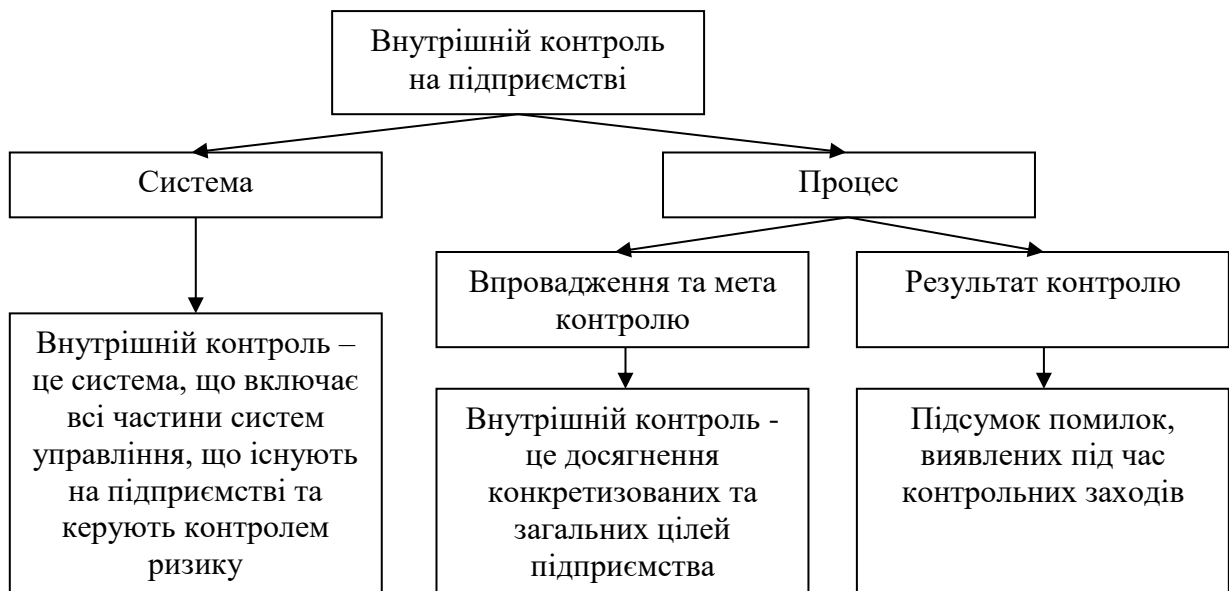


Рисунок 1.2 – Напрями розуміння внутрішнього контролю на підприємстві

Загальні підходи до внутрішнього контролю не дають повної уяви про принципи, методи і функції контролю, які слід застосовувати на аграрних

підприємствах для біологічних активів рослинництва. Саме тому, необхідно створити систему внутрішнього контролю, яка дозволить забезпечити відповідність поточних біологічних активів рослинництва, як об'єкта бухгалтерського обліку та фінансової звітності, управлінським рішенням та стратегічним цілям підприємства.

На нашу думку, існує ряд аспектів, які є актуальними та потребують удосконалення. Виходячи з сутності поняття «внутрішній контроль», вважаємо, що потребує: уточнення мета і задачі системи внутрішнього контролю на аграрних підприємствах; удосконалення методична складова, за рахунок розробки практичних рекомендацій щодо контрольних заходів у розрізі напрямів обліку біологічних активів, сільськогосподарської продукції, витрат на біологічні перетворення для забезпечення ефективного управління поточними біологічними активами рослинництва.

Отже, внутрішній контроль за вирощуванням поточних біологічних активів рослинництва в сільськогосподарських підприємствах слід проводити за такими напрямками:

- достовірність відображення біологічних активів в обліку та звітності (оцінка, законність відображення господарських операцій, правильність складання фінансової звітності з дотриманням вимог облікової політики та концептуальних основ складання);
- повнота витрат на біологічні перетворення;
- аналіз екологічності процесу вирощування поточних біологічних активів рослинництва.

Метою здійснення внутрішнього контролю аграрних підприємств є забезпечення достатньої впевненості апарату управління у досягненні належного рівня збереження й ефективності використання всіх видів ресурсів підприємства, у тому числі поточних біологічних активів рослинництва, підтвердження правильності їх обліку відповідно до чинного законодавства та облікової політики підприємства, встановлення достовірності первинних документів щодо наявності і руху біологічних активів, повноти і своєчасності

відображення даних у первинних документах і облікових регістрах, достовірності відображення залишків біологічних активів у звітності суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих чинників і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління.

Суб'єктом проведення внутрішнього контролю є структурний підрозділ або окремих співробітників підприємства. Контроль поточної господарської діяльності повинен здійснюватися комплексно, тому до контролерів висуваються вимоги щодо знання економіки і технології виробництва у рослинництві. Компетентні працівники служби внутрішнього контролю повинні розробляти та застосовувати результативні заходи щодо збереження майна підприємства, зокрема поточних біологічних активів рослинництва, від знищення, розкрадання тощо.

Об'єктами внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва є групи поточних біологічних активів, організація та достовірність обліку біологічних активів, документальне оформлення операцій із поточними біологічними активами, реальність відображення їхньої справедливої вартості у фінансовій звітності, економічні показники використання поточних біологічних активів рослинництва, система управління сільськогосподарським підприємством.

Перед визначенням завдань внутрішнього контролю доцільно провести аналіз порушень і типових помилок в обліку біологічних активів й охарактеризувати їх. Ми дослідили поширені помилки в обліку та документальному оформленні біологічних активів (Додаток Д).

Проаналізувавши специфічні особливості поточних біологічних активів та витрат на біологічні перетворення, ми зробили спробу сформулювати основні завдання системи внутрішнього контролю щодо біологічних активів. На нашу думку, основними завданнями внутрішнього контролю операцій із поточними біологічними активами рослинництва є:

- встановлення законності проведених операцій з біологічними

активами, що підтверджується відповідними документам, перевірка своєчасності, повноти та достовірності оформлення таких документів;

- перевірка фактичної наявності та стану біологічних активів;

- контроль над збереженням поточних біологічних активів, станом посівних площ, отриманою у результаті вирощування рослин сільськогосподарською продукцією в місцях зберігання і на всіх етапах руху;

- визначення правильності синтетичного і аналітично обліку витрат на біологічні перетворення;

- постійне забезпечення керівників і спеціалістів підприємства оперативною інформацією про наявність та стан посівних площ, правильності і ефективності використання ресурсів спрямованих на біологічні перетворення рослин, зокрема: перевірка дотримання норм витрат посадкового матеріалу, засобів захисту рослин, мінеральних добрив, палива для обслуговуючої техніки, результативність проведених агротехнологічних заходів;

- перевірка правильності застосування методики оцінки біологічних активів рослинництва відповідно до встановлених вимог концептуальних основ складання звітності даного підприємства;

- перевірка правильності застосування методики оцінки сільськогосподарської продукції на дату збору врожаю;

- оцінка системи внутрішнього контролю за витратами на біологічні перетворення;

- перевірка коректності відображення у звітності статті «Дохід/витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції»;

- перевірка підстав для списання посівів рослин у разі втрат від природно-кліматичних умов;

- оцінка повноти і правильності відображення господарських операцій з біологічними активами в бухгалтерському обліку і звітності.

Виконання цих завдань сприятимуть достовірному відображенню

облікової інформації щодо біологічних активів і забезпечать обґрунтованість управлінських рішень.

Враховуючи запропоноване нами розуміння поняття «система внутрішнього контролю», ми вважаємо, що основними складовими даної системи є: обліково-аналітичне забезпечення, контрольне середовище та засоби контролю (рис. 1.3).

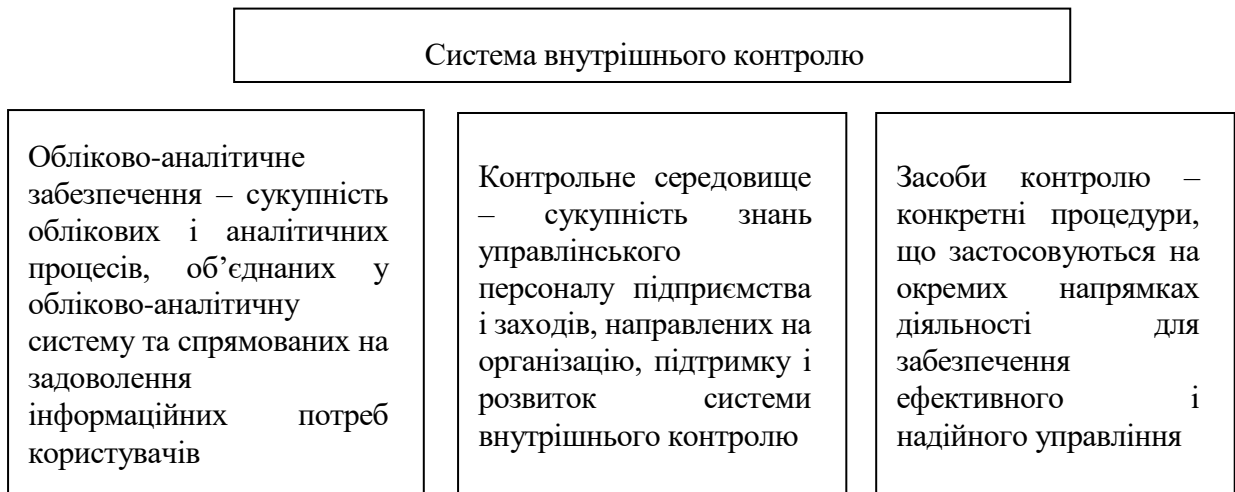


Рисунок 1.3 – Система внутрішнього контролю підприємства

(сформовано автором)

«Наявність достовірної обліково-аналітичної інформаційної системи відіграє також важливу роль при формуванні ефективної системи внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва, оскільки інформація буде оперативно формуватися й аналізуватися керівниками виробничих підрозділів, які безпосередньо беруть участь у виробничих процесах, пов’язаних з біологічними перетвореннями рослин» [4].

Система управління поточними біологічними активами рослинництва може ефективно функціонувати лише за належного обліково-аналітичного забезпечення, яке включає комплекс заходів, спрямованих на накопичення первинної інформації, згрупованої в певній послідовності та систематизованої з використанням способів і прийомів економічного аналізу,

чим створюються умови підготовки і прийняття обґрунтованих управлінських рішень у сфері виробничої діяльності підприємства. Джерелами інформаційної бази обліково-аналітичного забезпечення є сукупність первинних документів, реєстрів, звітність та інша інформація.

Безумовно, створення контрольних функцій – це вкрай важлива складова при впровадженні системи внутрішнього контролю. Але основним тут має бути створення контрольного середовища або культури, яка стане невід’ємною частиною діяльності кожного співробітника (рис. 1.4).

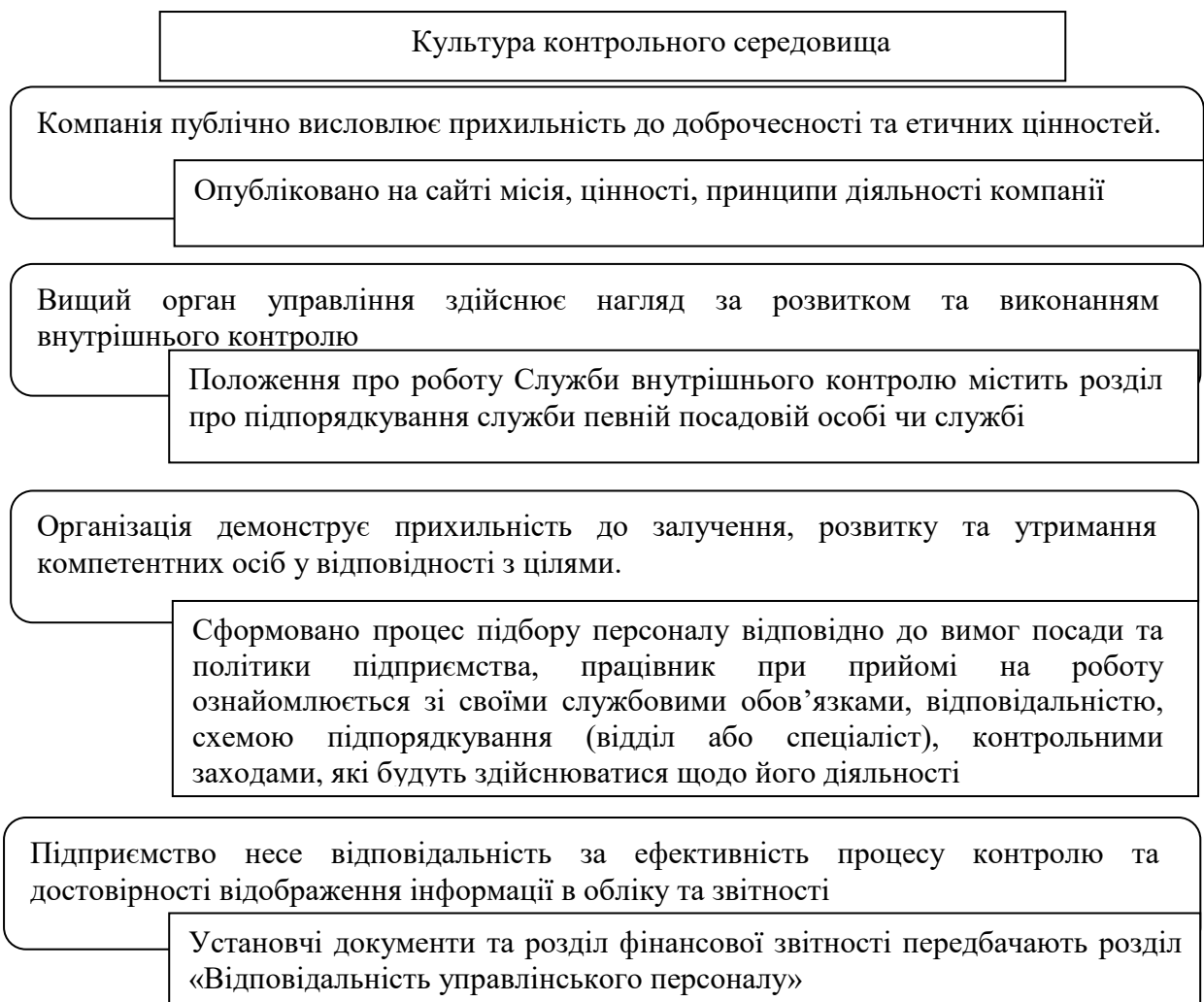


Рисунок 1.4 – Культура контрольного середовища

(сформовано на основі [5])

Контрольне середовище – це сукупність стандартів, процесів та структур, які забезпечують основу для здійснення внутрішнього контролю по

всій організації. Рада директорів та керівництво вищого рівня визначають важливість внутрішнього контролю, включаючи очікувані стандарти поведінки. Керівництво підсилює очікування на різних рівнях організації. Контрольне середовище включає цілісність та етичні цінності організації; параметри, що дозволяють раді директорів виконувати свої обов'язки з нагляду за управлінням; організаційна структура та розподіл повноважень та відповідальності; процес залучення, розвитку та утримання компетентних осіб; та суворість щодо заходів, стимулів та винагород для підвищення ефективності діяльності. Отримане в результаті середовище управління має повсюдний вплив на загальну систему внутрішнього контролю.

Ми сформуваємо ключові принципи, на основі яких формується належне контрольне середовище. Ці принципи, у свою чергу, мають засоби їх впровадження. Окресленими нами принципами не обмежується контрольне середовище, оскільки кожне підприємство може впроваджувати власні підходи відповідно до стратегії розвитку та управлінських рішень.

Отже, на основі розуміння складових системи внутрішнього контролю ми виокремили ключові аспекти організації внутрішнього контролю біологічних активів. Організація системи внутрішнього контролю з метою управління поточним та стратегічним розвитком має вирішити наступні завдання:

- виділити підрозділ або окремих фахівців, або наділити певними функціями вже існуючих працівників щодо внутрішнього контролю і аналізу стратегічних процесів залежно від масштабу діяльності підприємства;
- сформуваємо положення про діяльність служби внутрішнього контролю, яким буде регламентуватись діяльність служби: повноваження і відповідальність, організаційна структура, методи і засоби контролю;
- визначити стратегію діяльності служби та планування контрольних заходів, що у повному обсязі будуть задовольняти потреби підприємства;
- розробити методики, інструментарій та процедури, що є

специфічними для внутрішнього контролю сільськогосподарської галузі;

- побудувати архітектуру інформаційного середовища підприємства з урахуванням потреб управлінського персоналу та служби внутрішнього контролю в актуальній, повній, доступній за формою інформації для здійснення усіх необхідних заходів та прийняття управлінських рішень;

- сформувати базу обліково-аналітичної інформації для здійснення контрольних заходів на основі генерування, акумулювання, узагальнення та трансформації даних про діяльність підприємства;

- розвивати на безперервній основі систему внутрішнього контролю, оновлювати методика та техніку, актуалізувати обліково-аналітичну базу, підвищувати кваліфікацію фахівців, задіяних в системі внутрішнього контролю [6].

Оскільки етап організації системи внутрішнього контролю на підприємстві є основоположним, розглянемо детальніше кожне із завдань даного етапу. Залежно від специфіки кожного конкретного підприємства управлінський персонал повинен визначитись із розміром служби внутрішнього контролю. Це передусім залежить від обсягу роботи, який заплановано для даної служби, що залежить від обсягу діяльності підприємства, специфічних особливостей та рівня ризику, який оцінюється управлінським персоналом.

Якщо служба внутрішнього контролю не передбачена штатним розписом, необхідно внести зміни до діючого штатного розпису (додатком до документу) або у разі необхідності переглянути штатний розпис на основі рішення виконавчого органу підприємства та наказу по підприємству. Можна залучити до служби внутрішнього контролю фахівців підприємства, наприклад, якщо вони частково виконували контрольні функції, або створити вакансію.

Управлінському персоналу аграрних підприємств необхідно ретельно підходити до процедури підбору кадрів на дану посаду, бо рівень ефективності та достатньої об'єктивності служби внутрішнього контролю

залежить від кваліфікації фахівців. Основними перевагами при виборі кандидатів будуть: фахова вища освіта, досвід роботи на аналогічній посаді, володіння інформаційними технологіями, досвід роботи на аграрних підприємствах, міжнародні сертифікати, що підтверджують кваліфікацію, знання англійської мови.

Після створення відділу необхідно чітко визначити та погодити з управлінським персоналом коло повноважень та обов'язків фахівців. Закріпити права, обов'язки, відповідальність слід закріпити в посадовій інструкції спеціалістів служби внутрішнього контролю.

Першим кроком роботи відділу має стати розробка Положення про діяльність служби внутрішнього контролю, ключовими пунктами якого мають стати: законодавча база, якою керується служба; структура служби (кількість персоналу, схема підпорядкування); цілі та функції служби; організація та методи контролю; права та обов'язки фахівців; відповідальність фахівців.

Далі необхідно розробити стратегію діяльності служби внутрішнього контролю та планування контрольних заходів, що у повному обсязі будуть задовольняти потреби підприємства. Планування даних заходів доцільно здійснювати з виявлення «слабких місць» у бізнес-процесах підприємства, які можуть бути виявлені засобами контролю або на основі професійного судження управлінського персоналу. Дані заходи необхідно документально оформити планом роботи служби внутрішнього контролю на рік (Додаток Е).

Наступним етапом є розробка методики, інструментів та процедур контролю. Здійснення цього етапу залежить від багатьох факторів: ринковий стан та специфіка галузі, у якій підприємство здійснює діяльність; середовище контролю; історичний досвід впровадження контрольних заходів. Ми розробили поетапну схему методики внутрішнього контролю для біологічних активів, сільськогосподарської продукції та витрат на біологічні перетворення (Додаток Ж).

Для виконання поставлених завдань внутрішнього контролю поточних

біологічних активів рослинництва на аграрних підприємствах доцільно розробити індивідуальні процедури перевірки застосовуючи методичні прийоми властиві внутрішньогосподарському контролю (органолептичні, розрахунково-аналітичні та документальні).

На сьогоднішній день, в епоху інформаційних технологій, важко уявити роботу з даними без застосування обчислювальної техніки. Інформаційні технології в процесі контролю у більшості випадків виконують превентивну функцію. Застосування цих технологій дозволяє контролювати усі бізнес-процеси, гарантує певний рівень безпеки, дозволяє виявляти та зменшувати несвідомі помилки або свідоме шахрайство. Інформаційні технології за функціоналом умовно можна розділити на дві великі групи:

- IT-безпека: дозволяє забезпечити збереження активів підприємства;
- управлінські інформаційні системи: забезпечують отримання менеджментом оперативної і якісної інформації документації для прийняття управлінських рішень.

Ці IT-системи обов'язково повинні бути елементом єдиної системи внутрішнього контролю, і запрограмовані таким чином, щоб виявляти невідповідності, помилки, максимально підвищити довіру менеджменту до підготовленої інформації для прийняття управлінських рішень і забезпечення якісного корпоративного управління.

Певні процедури контролю вимагають аналізу динаміки певних показників, тобто використання бази обліково-аналітичної інформації. Формування та використання бази даних підприємства можливо завдяки використанню інформаційних технологій. Також служба внутрішнього контролю спільно з іншими підрозділами може розробити управлінські звіти та впровадити їх в діяльність підприємства для більш оперативної передачі та спрощення процесу обробки інформації, оскільки можна одразу врахувати необхідний формат.

Усі етапи організації служби внутрішнього контролю є надійним підґрунтям для створення системи, проте уваги управлінського персоналу та

фахівців потребує також безперервний розвиток даної служби. На сьогоднішній день стрімко розвиваються інформаційні технології, перед фахівцями з контролю майже не щодня постають нові виклики та завдання, на які необхідно оперативно реагувати. Необхідність підготовки фахівців також залежить від сучасних реалій господарювання. На сьогоднішній день існують програми підготовки фахівців у сфері обліку та контролю, наприклад: ACCA, DipIFR, CAP/CIPA, CIMA, і підприємствам слід сприяти розвитку професійних компетенцій своїх спеціалістів.

Отже, на основі проведеного аналізу проблемних аспектів внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва виявлено необхідність його удосконалення. Система внутрішнього контролю на аграрних підприємствах, аналогічно до загальних положень, повинна існувати, органічно поєднуючи обліково-аналітичне забезпечення, контрольне середовище та засоби контролю.

У результаті виконання виокремлених нами завдань організації внутрішнього контролю біологічних активів з метою управління поточним та стратегічним розвитком аграрних підприємств на підприємстві має бути створено підрозділ або наділено певними функціями вже існуючих працівників щодо внутрішнього контролю і аналізу стратегічних процесів; сформовано положення про діяльність служб контролю, розроблена стратегія діяльності служби та план заходів на рік; сформовано методичку, інструменти та процедури, враховуючи специфіку галузі; побудовано архітектуру інформаційних технологій підприємства з урахуванням потреб служби внутрішнього контролю; сформовано базу обліково-аналітичної інформації для здійснення контрольних заходів.

Також не менш важливим аспектом є безперервний розвиток системи контролю за сприяння управлінського персоналу та взаємодії з усіма підрозділами підприємства. Результати служби внутрішнього контролю з достатньою частотою повинні бути представлені управлінському персоналу компанії.

1.3 Аналітичні процедури як основоположна складова контрольного процесу біологічних активів

Однією з ключових складових контролю є аналітична складова. Для забезпечення комплексності аналітичної складової контролю поточних біологічних активів рослинництва, доцільно уточнити мету та завдання їх аналізу. Вважаємо, що основною метою аналізу поточних біологічних активів рослинництва є забезпечення системи контролю щодо даного виду активів аналітичною інформацією у відповідності до цільових критеріїв корисності.

Аналіз біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах здебільшого зводиться до вивчення динаміки урожайності рослин. При цьому науковці недостатньо уваги приділяють дослідженню ефективності їх використання. Тому неможливо повною мірою виявити матеріальні, фінансові та трудові резерви поліпшення досягнутих результатів. Основними напрямками підвищення ефективності управління розвитком рослинництва і використання його поточних біологічних активів є збільшення обсягів виробництва продукції та забезпечення раціонального рівня витрат.

Що стосується організації аналізу, то науковці виділяють два етапи, а саме: підготовчий та основний, результатом якого є виявлення резервів. Як зазначає Лазаришина І. Д., «відповідно до традиційної технології аналітичного процесу здійснюють також завершальний етап аналізу, у процесі якого необхідно узагальнити результати аналізу у розрізі потреб користувачів. Та обґрунтовує напрями удосконалення організації і методики аналітичного забезпечення управління довгостроковими біологічними активами» [7]. Гончаренко Н. В. пропонує «методику аналізу біологічних активів у цілому для поточних і довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва а також незрілих біологічних активів з виокремленням: мети і завдань аналізу; видів і етапів аналізу; показників

аналізу біологічних активів» [8]. Дерій В. А. обґрунтовує доцільність «проводити аналіз біологічних активів для цілей управління у розрізі довгострокових та поточних біологічних активів в одинадцяти відповідних напрямках» [5]. Однашева О. О. «для дослідження динаміки та рівня використання біологічних активів пропонує розроблений механізм оптимізації обліку біологічних активів рослинництва, який містить головні етапи, мету, об'єкти, види та показники їх економічного аналізу» [9].

Результативність сільськогосподарського виробництва можна оцінити за допомогою системи показників, що характеризують об'єкти дослідження відповідно до критеріїв оцінки їх стану або ефективності використання. «Показник виступає в ролі величини, критерію, параметра, рівня, вимірника, індикатора і дає змогу оцінити стан об'єкта, його зміну, що є основою судження про економічний розвиток, зростання, підйом чи спад» [10–11].

Екологічно збалансоване і відповідальне ведення сільського господарства передбачає виробництво сільськогосподарської продукції при одночасному збереженні продуктивності ґрунтів, підтримання природних екологічних процесів. Аграрні підприємства повинні організовувати процес управління таким чином, щоб бути прибутковими, проте не за рахунок виснаження природних екосистем. Відповідно до цього, визначено задачі аналізу поточних біологічних активів рослинництва, які, на наш погляд, мають передбачати:

- оцінку забезпеченості сільськогосподарських підприємств поточними біологічними активами;
- аналіз витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва;
- дослідження якісного стану біологічних активів рослинництва;
- оцінку екологічних факторів вирощування поточних біологічних активів рослинництва;
- аналіз складу і структури джерел фінансування вирощування поточних біологічних активів рослинництва;

– визначення напрямів і резервів підвищення ефективності вирощування біологічних активів рослинництва.

Необхідно зазначити, що результативність аналізу буде збільшуватися за умови нейтралізації загроз, виявлених в процесі економічного аналізу. Формування аналітичної інформаційної бази зумовлює необхідність розробки методики аналізу біологічних активів рослинництва з урахуванням їх природно-економічних особливостей і кон'юнктури ринку аграрної продукції. Тому, нами сформовано напрями аналізу поточних біологічних активів рослинництва з деталізацією кожного (рисунок 1.5).



Рисунок 1.5 – Деталізація напрямів аналізу поточних біологічних активів рослинництва

(авторська розробка)

Першим етапом аналізу поточних біологічних активів є порівняльний аналіз. Горизонтальний аналіз дає змогу вивчити динаміку поточних біологічних активів у цілому й окремих їх видів у часі, визначити загальні тенденції їх зміни або тренду.

Вертикальний аналіз дає змогу робити висновки про перерозподіл структури поточних біологічних активів. Результати цього аналізу використовуються в процесі оцінки якості складу активів та управління ефективністю їх використання.

«Одержання передбачуваного обсягу продукції рослинництва залежить від виконання плану посівних площ та урожайності сільськогосподарських культур.

Розглянемо облікові категорії посівних площ для характеристики загального розміру посівів: засіяну, весняну продуктивну, збиральну і фактично зібрану. Посівною називають площу ріллі або інших розораних угідь, яка зайнята посівами сільськогосподарських культур.

Засіяною називають площу, на якій висіяно насіння сільськогосподарських культур. Весняною продуктивною називають площу, яка зайнята посівами на кінець весняної сівби. Урожайність сільськогосподарських культур (крім конопель, сіяних однорічних і багаторічних трав) визначають з розрахунку на весняну продуктивну площу. Збиральною називають площу, з якої у поточному році збирають урожай сільськогосподарських культур. Фактично зібраною називають площу, на якій проведено збиральні роботи. Аналіз посівних площ здійснюють на основі класифікації сільськогосподарських культур – за групи з різними якісними ознаками» [11].

Поряд із цими показниками, на виробництві окремих видів продукції, доцільно аналізувати показники виходу окремих видів продукції з розрахунку на 1 грн. вартості поточних біологічних активів окремого виду для характеристики віддачі поточних біологічних активів кожного виду.

Аналіз посівних площ здійснюють на основі класифікації

сільськогосподарських культур, яка поділяє їх на групи за різними якісними ознаками. «За біологічними особливостями польові культури поділяють на: однорічні (вегетаційний період не перевищує одного року), дворічні та багаторічні. За виробничим призначенням сільськогосподарські культури поділяють на такі групи: зернові і зернобобові (пшениця, жито, ячмінь, горох і т. д.), технічні (цукрові буряки, соняшник, льон-довгунець і т. д.), кормові культури (кормові коренеплоди, силосні культури, однорічні і багаторічні трави тощо), сидеральні культури (люпин та ін.), які висівають на зелене добриво» [12].

У свою чергу, «посівні площі окремих груп культур поділяють на озимі і ярі, а ярі, крім того, – на культури ранньої і пізньої сівби; за способом сівби – на суцільні і просапні культури, безпокровні (на самотійній площі) і підпокровні (підсіяні під основну культуру). За кінцевим використанням продукції посівні площі поділяють на посіви насінневих, фуражних і товарних культур. У посівних площах зернових і зернобобових культур залежно від характеру використання виділяють посіви хлібних культур (пшениця, жито), круп'яних (просо, гречка, рис), зернофуражних (ячмінь, овес, кукурудза), зернобобових (горох, вика, квасоля).

Під час аналізу посівних площ сільськогосподарських культур з'ясовують:

- як господарство здійснює програму перетворення непродуктивних земель на продуктивні;
- виявляють резерви розширення площі ріллі за рахунок освоєння цілинних і перелогових земель, зрошення й осушення земель;
- визначають частку загальної посівної площі у складі площі ріллі.

Чим вищі дані показники, тим інтенсивніше використовуються земельні угіддя і навпаки» [13].

Аналіз посівних площ сільськогосподарських культур:

- вивчає структуру посівних площ, тобто частку посівних площ окремих культур у загальній посівній площі господарства;

- вивчає фактичні розміри посівних площ та їхню структуру з плановими;
- дає економічну оцінку змінам, що відбулися у структурі посівних площ.

Таке оцінювання проводять шляхом визначення впливу зміни посівних площ на обсяг валової продукції, а також на валовий, чистий дохід.

Під структурою посівних площ розуміють частку окремих видів посівів у загальній земельній площі. Її виражають, як правило, у відсотках. Важливе значення у вивченні структури посівних площ має аналіз розширення посівів, які вирощують за інтенсивними технологіями. Під час аналізу динаміки і структури посівних площ особливу увагу приділяють виявленню резервів розширення посівних площ, особливо найбільш продуктивних і цінних культур. Площу посіву можна збільшити за рахунок меліорації земель і освоєння несільськогосподарських угідь, підвищення ступеня використання ріллі для посівів, розширення повторних і міжрядних посівів.

Одним із найвпливовіших чинників на фінансові результати є якість продукції, тобто сукупність властивостей, здатних задовольняти певні вимоги споживача. Важливий цей показник і тому, що він по суті є визначальним для підвищення конкурентоспроможності продукції. Тому основне завдання аналізу – встановити наскільки продукція підприємства за якісними параметрами задовольняє споживача. Така оцінка робиться на підставі опитування споживачів, аналізу тенденції попиту на продукцію, порівняння фактичних параметрів якості продукції з нормативними (стандартами). Зауважимо, що залежно від призначення до однієї і тієї ж продукції можуть пред'являтися різні вимоги. «Наприклад, якщо пшениця використовується на харчові цілі, то увагу звертають на вміст білка, клейковини та їх якість, скловидність тощо, а якщо на кормові – то можна обмежитись лише білком, якого повинно бути не менше 15%.

За показниками якості сорти певних культур можуть поділятися на групи, класи та ін. Якість насіння (посівного матеріалу) характеризується

сортом, репродукцією, класом, який враховує схожість, чистоту, енергію проростання, абсолютну масу 1000 зерен. За якісними ознаками повинні мати: ячмінь пивоварний – екстрактивність не менш як 75%, білка – не більш, як 12% (найкраще такий ячмінь вирощувати в Лісостепу і на Поліссі); ячмінь круп'яний – вирівняність, смак, білка – 15-17%, вихід крупи 44%; горох – білка 24% і більше; овес – плівки менш як 28% (використовують на дитяче харчування); соняшник – жиру не менш як 50%, рівномірне покриття лускою (що поліпшує його зберігання); цукрові буряки – цукру 12 – 18%; картопля – вміст крохмалю і білка, розмір бульби, смак (варіація визначається тим, на які цілі використовується картопля) і т. д. Важливим показником, особливо для плодоовочевої продукції, є строки її надходження, що зумовлює необхідність їх аналізу» [14].

Для аналізу поточних біологічних активів рослинництва будемо застосовувати загальні показники якості продукції. Загальні показники характеризують якість всієї виробленої продукції незалежно від її виду і призначення. Оцінюючи якість продукції на підприємстві, перш за все аналізують зміну загальних показників якості продукції. Належну точність визначення стану якості продукції забезпечують показники сортності продукції. Сортність використовують щодо продукції, в якій допускаються певні, несуттєві відхилення деяких ознак і якостей від чинних стандартів і технічних вимог. Зважаючи на кількість передбачених сортів і співвідношення їх у загальному обсязі виробництва, визначають середній показник сортності як за планом, так і фактично.

Отже, на основі аналізу наукових підходів щодо організації аналізу, з'ясовано, що існують пропозиції проводити аналіз біологічних активів за двома етапами: підготовчим та основним з узагальненням результатів на основному етапі. Уточнено, що відповідно до принципів економічного аналізу та технології аналітичного процесу, необхідно здійснювати аналіз використання поточних біологічних активів рослинництва за трьома етапами: підготовчим, основним та заключним. При цьому, доцільно розширити

заключний етап аналізу поточних біологічних активів рослинництва додатковими складовими: систематизація отриманих результатів; узагальнення та деталізація визначених показників у відповідності до потреб користувачів; поповнення інформаційного банку даних підприємства; розробка заходів щодо мінімізації або ліквідації негативного впливу факторів; визначення напрямів підвищення ефективності управління поточними біологічними активами рослинництва з урахуванням пріоритетів стратегії розвитку підприємства; внесення коректив (за наявності потреб) в наказ про облікову політику підприємства.

Для забезпечення комплексності аналітичної складової управління поточними біологічними активами рослинництва, з урахуванням їх природно-економічних особливостей і кон'юнктури ринку аграрної продукції, уточнено мету та визначено завдання їх аналізу. Це дозволило обґрунтувати удосконалення аналітичної складової, за рахунок її диверсифікації у розрізі напрямів аналізу, для забезпечення ефективного управління поточними біологічними активами рослинництва. Виокремлено такі напрями аналізу поточних біологічних активів рослинництва: аналіз динаміки і структури (обсягу випуску, обсягу реалізації, посівних площ, витрат на біологічні перетворення); аналіз якості (специфічні показники відповідно до типу сільськогосподарських культур: сортність, екстрактивність, вміст певних речовин); аналіз витрат на біологічні перетворення (матеріальні, трудові, земельні ресурси, нематеріальні активи); аналіз ефективності (урожайність як показник продуктивності, рентабельність як узагальнюючий показник ефективності, екстенсивні та інтенсивні фактори впливу); АВС-аналіз витрат на біологічні перетворення. Реалізація визначених напрямів аналізу забезпечить формування аналітичної складової управління поточними біологічними активами рослинництва на засадах ефективності та якості.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА НА ТОВ ПЕК «ЕНЕРГОПРОЕКТ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Інформаційною базою дослідження взято підприємство ТОВ ПЕК «Енергопроект». Підприємство розташоване у Запорізькому районі, Запорізької області та є юридичною особою відповідно до чинного законодавства. Господарство знаходиться в північно-західній частині Запорізької області.

Територія, що входить до складу господарства, знаходиться у південно-степовій зоні. Клімат характеризується, як посушливий. Літо сухе і жарке, йому притаманна велика кількість сонячних днів. Зима ж помірно холодна, м'яка, характерна частими відлигами, а значні морози бувають зрідка. Наявними для області є східні та північно-східні вітри, характеризуючи клімат даної місцевості, слід зауважити про можливі тривалі засухи. До найпоширеніших ґрунтів відносять чорноземи звичайні мало гумусні на лесових ґрунтах, чорноземи звичайні малопотужні на лесових ґрунтах, чорноземи намиті, чорноземи на щільних глинах, лугово-чорноземні ґрунти, лугові ґрунти, солончаки та їх підвиди. Таким чином, природно-кліматичні умови на території господарства сприятливі для виробництва продукції рослинництва, але з недостатньою кількістю опадів, тому зрошення сільськогосподарських культур має велике значення для вирощування сільськогосподарських культур та отримання високих урожаїв.

За організаційно-правовою формою підприємство є товариством з обмеженою відповідальністю. ТОВ ПЕК «Енергопроект» має приватну

форму власності, працює у сфері сільськогосподарського виробництва. Підприємство є юридичною особою; воно володіє, користується та розпоряджається майном, що йому належить, має самостійний баланс, поточні та інші рахунки.

ТОВ ПЕК «Енергопроект» має лінійну організаційну структуру, яка представлена на рисунку 2.1. Середня кількість працівників на підприємстві за 2019 р. складає 30 осіб.

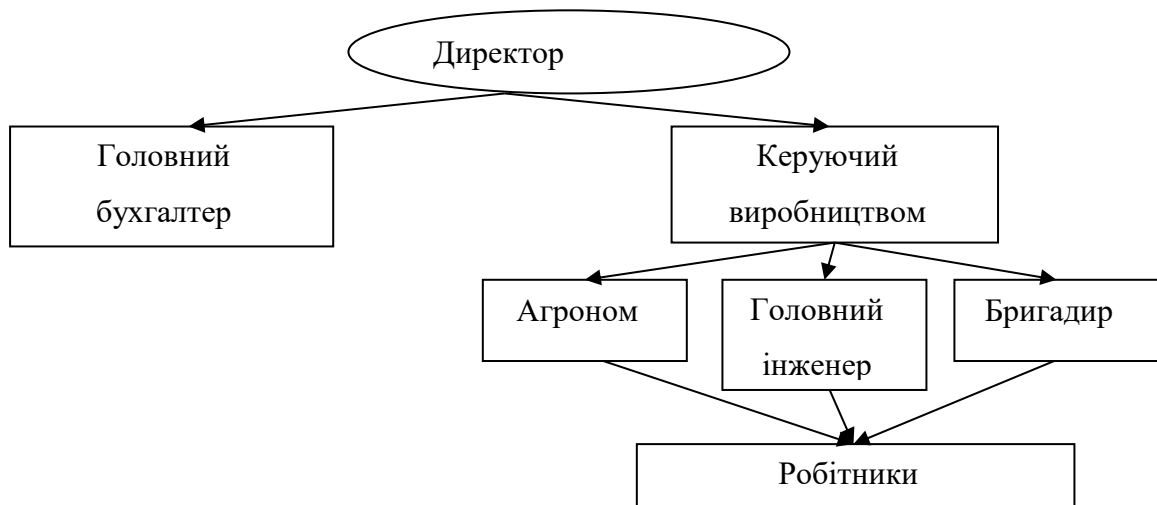


Рисунок 2.1 – Організаційна структура ТОВ ПЕК «Енергопроект»

Облік податків ведеться відповідно до Податкового Кодексу України. ТОВ ПЕК «Енергопроект» застосовує у своїй діяльності загальну систему оподаткування та є платником ПДВ (податку на додану вартість). Відповідно до цього підприємство з чистого доходу сплачує податок на доходи за ставкою 18% та військовий збір за ставкою 1,5%, а також ПДВ за ставкою 20%.

При здійсненні своєї діяльності бухгалтерія аналізованого підприємства керується Законами України, нормативними актами, що регулюють методику ведення бухгалтерського обліку в Україні (П(С)БО, кодекси, закони), Наказом про облікову політику підприємства, Положенням про бухгалтерію та Статутом підприємства.

Робочий план рахунків розроблений на основі Плану рахунків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 [22].

Основною діяльністю підприємства є рослинництво, а саме: вирощування зернових та технічних культур. Основними з яких є пшениця озима, насіння соняшнику та ячмінь.

Під сільськогосподарськими угіддями зайнято 1529 га (гектар). На 88% землі сільськогосподарського призначення у господарстві займає рілля, що свідчить про високий рівень розораності сільськогосподарських угідь.

Основні види діяльності наглядно згруповані в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Види економічної діяльності ТОВ ПЕК «Енергопроект» відповідно до КВЕД (класифікації видів економічної діяльності)

Код КВЕД	Назва виду діяльності
01.11	Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур (основний)
01.41	Розведення великої рогатої худоби молочних порід
01.64	Оброблення насіння для відтворення
46.21	Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин
46.23	Оптова торгівля живими тваринами
46.33	Оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами

ТОВ ПЕК «Енергопроект» співпрацює з багатьма підприємствами, які теж працюють у сільськогосподарському виробничому напрямку.

Основними постачальниками посівних матеріалів виступають: ТОВ «Техноторг-Дон», ТОВ «Агроальянс», ТОВ «Астера».

Основні ринки збуту: ТОВ «Ерідан-комерц», Пологівський олійно-екстракційний завод, ТОВ «АТ КАРГІЛЛ». А також реалізує зернові культури по потребі населенню та іншим підприємствам.

ТОВ ПЕК «Енергопроект» закуповує мінеральні добрива для швидкого росту рослин та підтримки родючості землі та засоби захисту рослин у ТОВ «Агрохімсервіс», яке знаходиться у м. Запоріжжя. Для технічного оснащення

та ремонту сільськогосподарської техніки, підприємство закуповує запасні частини, на підприємстві триває процес оновлення техніки.

ТОВ ПЕК «Енергопроект» власними силами та за рахунок власних виробничих потужностей здійснює всі стадії виробництва: підготовка ґрунтів; посів; внесення добрив; боротьба зі шкідниками та бур'янами; збирання врожаю; сушіння; віяння; зберігання; відвантаження при продажі.

Ресурсний потенціал складають земельні ресурси, засоби виробництва та трудові ресурси. Земля значною мірою визначає темпи розвитку і рівень ефективності сільськогосподарського виробництва. Структура основного виду діяльності підприємства характеризується співвідношенням посівних площ сільськогосподарських культур, валовим і товарним виробництвом продукції. Тому, для характеристики економічних показників діяльності доцільно проаналізувати динаміку і структуру посівних площ в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Динаміка і структура посівних площ ТОВ ПЕК «Енергопроект» за 2018-2019 рр.

Зернові культури	2018 р.		2019 р.		Динаміка		
	га	п.в. (питома вага),%	га	п.в.,%	+;- га	Т.Р. (темп росту), %	+;- п.в.,%
Пшениця озима	340,0	22,1	516,0	33,7	+176,0	151,8	+11,7
Ячмінь озимий	200,0	13,0	246,0	16,1	+46,0	123,0	+3,1
Ячмінь ярий	150,0	9,7	20,0	1,3	-130,0	13,3	-8,4
Овес	0	0	5,0	0,3	+5,0	-	+0,3
Просо	20,0	1,3	0	0	-20,0	0,0	-1,3
Горох	110,0	7,1	100,0	6,5	-10,0	90,9	-0,6
Ріпак озимий	80,0	5,2	190,0	12,4	+110,0	237,5	+7,2
Соняшник	630,0	40,9	417,0	27,3	-213,0	66,2	-13,6
Овочеві	0	0	19,0	1,2	+19,0	0	+1,2
Баштанні	10,0	0,6	16,0	1,0	+6,0	160,0	+0,4
Разом	1540,00	100,00	1529,00	100,0	-11,0	99,3	0,0

*сформовано автором на основі внутрішніх документів

Протягом 2018–2019 років посівна площа в цілому по підприємству

зменшилась не суттєво – майже на 10 га. Зросла питома вага посівних площ під такими культурами як пшениця озима (на 12%) та ячмінь озимий (на 3,1%). При цьому скоротилися посівна площа під ярим ячменем, просом та соняшником. У минулому році найбільшу питому вагу займала посівна площа під посівами соняшника, проте у звітному році у структурі посівних площ переважає пшениця озима. Обсяги виробництва продукції рослинництва залежать від наявності посівних площ та врожайності. Вся посівна площа в 2019 році зменшилась і складає 1529 га, що менше показника минулого року на 11 га, або 0,7%. А це значить, що на підприємстві є внутрішній резерв збільшити валове виробництво рослинницької продукції за рахунок посівних площ.

Важливим показником рівня виробництва є валовий збір. Динаміка валового збору наведена у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Динаміка валового збору продукції *

Вид продукції	2018 р., т. (тон)	2019 р., т.	Динаміка	
			абс. (абсолютне відхилення) +;-	Т.Р.,%
Всього	4994,7	3978,9	-1015,8	79,7%
У тому числі:				
Пшениця озима	1474,6	1649,1	+174,5	111,8%
Ячмінь озимий	547,1	545,8	-1,3	99,8%
Ячмінь ярий	355,4	50,4	-305,0	14,2%
Овес	450	303,7	-146,3	67,5%
Просо	30,2	0,0	-30,2	0,0%
Горох	450	0,0	-450,0	0,0%
Ріпак озимий	256,5	396,7	+140,2	154,7%
Соняшник	1387,6	991,5	-396,1	71,5%
Баштанні	43,3	41,7	-1,6	96,3%

*сформовано автором на основі звітності ТОВ ПЕК «Енергопроект»

Валовий збір продукції господарства в 2019 році складає 3978,9, що менше показника минулого року на 1015,8 тон, або на 20%. Спостерігається тенденція до спадання за всіма видами продукції, окрім озимої пшениці, збір по якій зріс на 174,5 тон, та ріпака озимого, збір якого зріс на 140,2 тон.

Валовий збір цих культур зріс за рахунок структурних зрушень в структурі посівних площ.

У 2019 році найвищі темпи росту спостерігаються по валовому збору таких видів продукції, як пшениця озима (111,8%) та ріпака озимого (154,7%), що наглядно продемонстровано на рисунку 2.2.

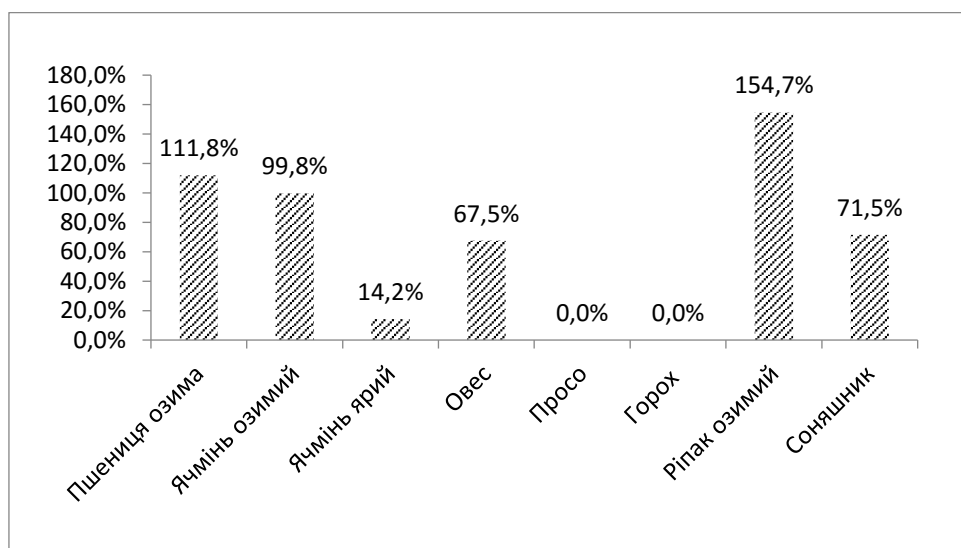


Рисунок 2.2 – Темпи росту валового збору продукції за 2018-2019 рр., у %

Структура виробництва продукції рослинництва ТОВ ПЕК «Енергопроект» подана на рисунку 2.3.

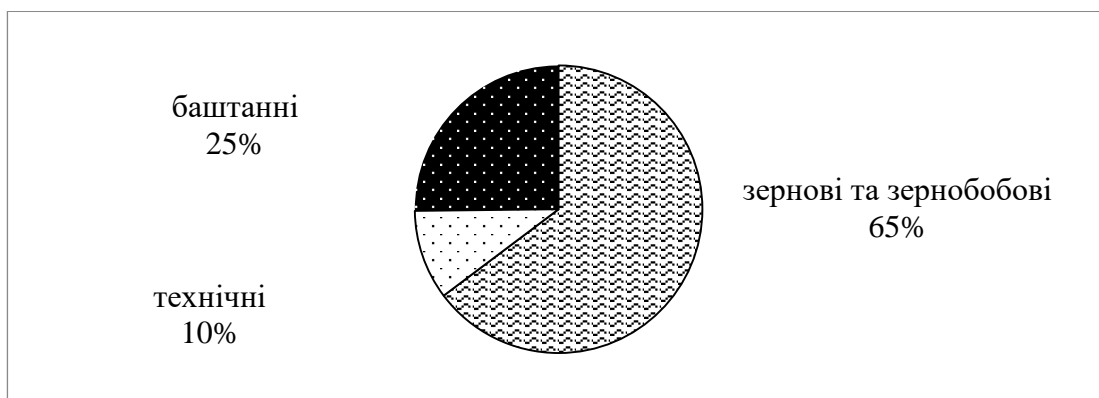


Рисунок 2.3 – Структура валового виробництва продукції за 2019 р.

Можна зробити висновок, що в господарстві за 2019 рік: 65% валового збору – це зернові культури, 10% – це технічні культури (соняшник), а 25% –

баштанні. Отже, структура валового збору господарства представлена частками зернових, баштанних та технічних культур, при суттєвому перевищенні зернових.

Що стосується видів продукції, то найбільшу частку в валовому випуску займає озима пшениця. Також спостерігаються значні коливання у відносному відхиленні валового випуску сільськогосподарських культур. Це пояснюється тим, що на підприємстві дотримуються сівозміни, що в цілому впливає на структуру та відповідно на обсяг випуску продукції. Слід зважати, що на обсяг випуску у рослинництві також суттєво впливає врожайність культур, яка залежить від багатьох чинників.

Економічну ефективність культур характеризують такі показники: продуктивність площі, собівартість продукції, ціна реалізації, рентабельність виробництва. Тому, доцільно проаналізувати показники фінансових результатів в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Динаміка фінансових результатів діяльності ТОВ ПЕК «Енергопроект» за 2018–2019 рр.*

Показники	2018 р.	2019 р.	Динаміка	
			абс. +/-	Т.Р.,%
Дохід від реалізації, тис. грн.	19441	24956	5515	128,4%
Витрати, тис. грн.	12499	18085	5586	144,7%
Рівень витрат, %	64,3%	72,5%	8,2%	112,7%
Прибуток, тис. грн.	8432	6708	-1724	79,6%
Рентабельність продаж, %	43,4%	26,9%	-16,5%	

*сформовано на основі фінансової звітності ТОВ ПЕК «Енергопроект»

Отже, можна зробити висновок, що протягом досліджуваного періоду ТОВ ПЕК «Енергопроект» є прибутковим, проте сума прибутку має тенденцію до зниження. Так, в 2019 році отримано 6708 тис. грн. прибутку, що менше ніж в 2018 році на 1724 тис. грн. При цьому, спостерігається зростання доходів на 5515 тис. грн. та зростання витрат на 5586 тис. грн. Отже, негативний вплив на зменшення суми прибутку мало зростання витрат.

Дослідивши темпи зростання фінансових результатів, можна зробити висновок, що дохід зріс на 28,4%, а витрати зросли на 44,7%, тобто темп приросту витрат перевищує темп приросту доходу на 16,3%. Відповідно, випередження росту витрат над доходами вплинуло на темп росту прибутку.

Отже, проведене дослідження організаційно-економічної характеристики ТОВ ПЕК «Енергопроект» свідчить, що протягом досліджуваного періоду підприємство є прибутковим, проте сума прибутку має тенденцію до зниження, бо темп росту витрат перевищує темп росту доходу.

Тому для досліджуваного підприємства актуальним є питання пошуку шляхів підвищення ефективності господарської діяльності. При цьому, важливо дослідити стан використання поточних біологічних активів, а також раціональність витрат на біологічні перетворення, які впливають на собівартість виробництва продукції рослинництва.

Доцільно провести аналіз витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва, виокремити найвпливовіші напрями аналізу, зважаючи на частку кожного виду витрат у собівартості сільськогосподарської продукції, а також виявити напрямів підвищення ефективності трудових ресурсів.

Дієва система внутрішнього контролю, що організована із врахуванням усіх специфічних особливостей підприємства є запорукою доцільного використання ресурсів. Прийняття зважених управлінських та інвестиційних рішень щодо управління поточними біологічними активами прямо залежить від заходів контролю, які впроваджені на підприємстві.

Виконання завдань контролю операцій з біологічними активами забезпечить достатню впевненість управлінського персоналу щодо достовірності даних в обліку та звітності, дозволить оптимізувати роботу структурних підрозділів підприємства. Отже, також доцільно проаналізувати контрольне середовище на підприємстві та запропонувати шляхи його удосконалення.

2.2 Документальне та методичне забезпечення обліку поточних біологічних активів рослинництва

Організація обліку належним чином на підприємстві передбачає своєчасне і правильне документальне оформлення всіх господарських операцій. Господарська операція не відображається в бухгалтерському обліку, якщо вона не зареєстрована в первинному документі.

Оскільки процес формування первинних документів є початковим етапом бухгалтерського обліку та основою подальших записів в облікових реєстрах, детальної уваги потребує правильність організації та подальше удосконалення первинного обліку біологічних активів сільськогосподарськими підприємствами.

Першим первинним документом, розробленим для відображення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату балансу та при первісному визнанні є Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції.

Під час організації первинного обліку слід також зауважити, що облік біологічних активів регламентується Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах [15].

Форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів умовно можна розділити на три групи:

- первинні документи, що фіксують надходження біологічного активу;
- первинні документи, що фіксують рух (переміщення) біологічного активу в межах підприємства;
- первинні документи, що фіксують вибуття біологічного активу з підприємства.

У бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства поточні біологічні активи складають особливу групу оборотних активів і мають специфічні форми документів первинного обліку, які враховують їх особливості.

У первинному обліку поточних біологічних активів ТОВ ПЕК «Енергопроект» застосовує такі документи (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5 – Документування надходження і вибуття поточних активів на ТОВ ПЕК «Енергопроект»*

Документ	Окремі особливості використання
Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (ф. (форма) № ПБАСГ-1)	«Оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на дату складання балансу. Експертною комісією з оцінки визначається справедлива вартість окремо по рослинах. Акт складається цією комісією, де зазначається склад експертної комісії, назва об'єкта обліку, площа в гектарах, оцінка якості посіву, прогнозовані врожайність та валовий збір, справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва. Акт підписується членами експертної комісії. Бухгалтером перевіряється правильність заповнення акту і подається на затвердження керівником підприємства» [15].
Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (до початку збирання врожаю) (ф. № ПБАСГ-2)	«Списання поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на момент збирання врожаю та оформляється даним актом. В Акті зазначається назва об'єкта обліку, площа в гектарах та справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва. Акт складається та підписується керівником структурного підрозділу та бухгалтером» [15].

*узагальнено автором на основі первинних документів ТОВ ПЕК «Енергопроект»

Однією з головних проблем у методиці обліку поточних біологічних активів є процес визнання. На підставі проведеного дослідження методичних вказівок щодо обліку поточних біологічних активів рослинництва [15], їх визнання можна здійснювати в порядку, наведеному на рисунку 2.4.



Рисунок 2.4 – Порядок визнання поточних біологічних активів
рослинництва

(сформовано автором на основі [15])

За МСБО 41 «сільськогосподарська продукція в момент її збору повинна оприбутковуватись за справедливою вартістю за винятком передбачуваних збутових витрат» [2]. Але, на нашу думку, використання такої методики при первісному визнанні біологічних активів є неідеальним, оскільки для них немає визначених ринком цін або вартості. Отже, альтернативні оцінки справедливої вартості у такому випадку будуть недостовірними. Ми вважаємо, що в такому випадку цей біологічний актив слід оцінювати, зважаючи на шляхи його надходження.

Загальні положення визначення вартості біологічних активів при первісному визнанні залежно від джерел їх надходження наведені в Додатку І.

Згідно з Методичними рекомендаціями № 1315 [16] оприбуткування (первісне визнання) біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснюється за справедливою вартістю та відображається бухгалтерським записом: Дт (дебет) 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», Кт 23 (кредит) «Виробництво».

Отже, при первісному оприбуткуванні поточних біологічних активів

більш широко застосовується метод оцінки за справедливою вартістю. Таким чином, дослідження цього методу у вітчизняному та міжнародному обліку і є перспективним.

Згідно з МСФЗ 13 «справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж активу, або сплачена за передачу зобов’язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки» [2].

В галузі рослинництва до об’єктів обліку, на які поширюється дія П(С)БО 30 відносяться поточні біологічні активи, які передбачено обліковувати на балансовому рахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» [1]. Умовами для визначення справедливої вартості незрілих поточних біологічних активів рослинництва є можливість достовірно визначити врожайність культури та очікувану ціну.

Метод справедливої вартості доцільно застосовувати, якщо неможливо визначити первісну вартість. Таке положення характерне і МСБО 41, і П(С)БО 30. При цьому, МСБО 41 передбачає застосування лише справедливої вартості для оцінки одержаної сільськогосподарської продукції та біологічного активу, тобто оцінка продукції за собівартістю допускається лише в окремих випадках. За МСБО 41 на справедливу вартість впливає наявність активного ринку та ринкових цін (рисунок 2.5).

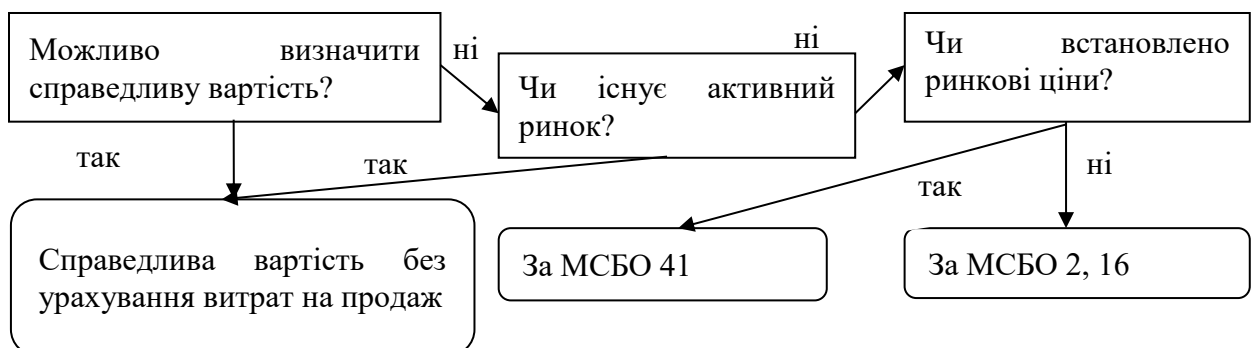


Рисунок 2.5 – Порядок визначення справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва за МСФЗ

(узагальнено автором на основі [2])

На відміну від МСБО в Україні метод визначення справедливої вартості залежить від підгалузі: рослинництво або тваринництво (рисунок 2.6).

«Для визначення справедливої вартості поточних біологічних активів сільськогосподарське підприємство може створити спеціально призначену для цього комісію, до складу якої повинні бути включені відповідні фахівці. Комісія відповідно до методології визначає справедливу вартість поточних біологічних активів або неможливість такого оцінювання, і такі рішення є підставою працівникам бухгалтерії оцінювати поточні біологічні активи в обліку та звітності» [1].

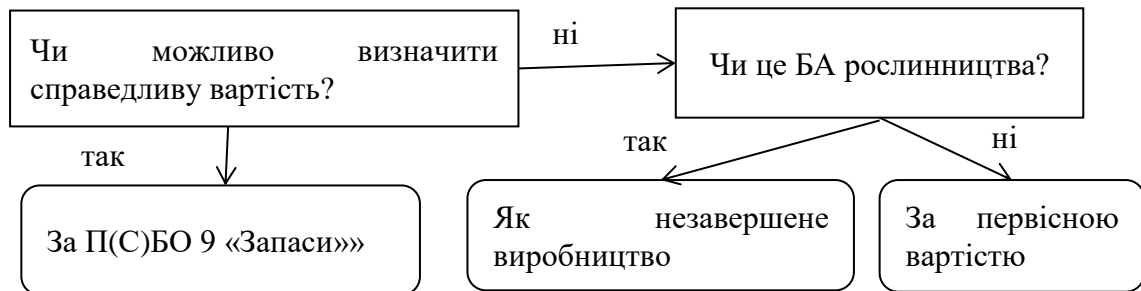


Рисунок 2.6 – Порядок визначення справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва за П(С)БО

(сформовано автором за [1, 16])

Одним з важливих питань методики обліку біологічних активів та складання фінансової звітності є оцінка поточних біологічних активів на дату балансу. Відповідно до П(С)БО 30 передбачено, що «поточні біологічні активи на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю, або якщо справедливу вартість на дату балансу достовірно визначити неможливо, або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, котрі визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Оцінювання таких поточних біологічних активів здійснюється

відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [17].

Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [18]. «Поточні біологічні активи рослинництва, що не досягли зрілості й технологічного процесу створення яких не завершено, якщо їх справедливу вартість можна достовірно визначити, визнають активом і відображають у складі поточних біологічних активів. На момент початку збирання врожаю такі біологічні активи списують із балансу з віднесенням їх вартості на витрати виробництва; коли ж їх справедливу вартість на дату балансу достовірно визначити неможливо, то їх відображають як незавершене виробництво й оцінюють за виробничою собівартістю» [16].

«Після досягнення поточними біологічними активами рослинництва стадії зрілості (збирання врожаю) аналітичний облік культур, що були оцінені за справедливою вартістю, закривається із субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва» та відновлюється на рахунку 23 «Виробництво». Останнє пов'язано з тим, що поточні біологічні активи в стадії зрілості припиняють процес життєдіяльності (зникають як об'єкт обліку), а вихід від них продукції обліковується лише за Кт 23 «Виробництво». Слід звернути увагу на те, що на кожну звітну дату справедлива вартість біологічних активів може змінюватися, що додатково має знаходити відображення в синтетичному та аналітичному обліку й фінансовій звітності» [2].

Наступним видом оцінки поточних біологічних активів є оцінка на дату вибуття. «Виробництво продукції рослинництва включає виконання ряду технологічних процесів – посів, догляд за посівами, збирання врожаю. Нестабільність ринкових цін та інші ситуації приводять до того, що товаровиробнику інколи стає не вигідним продовження виробництва і він бажає його продати. Знаходяться й покупці, які готові купити рослини, їх доглянути, зібрати продукцію і прямо з поля її продати. В таких випадках

відбувається реалізація незавершеного виробництва, в якому перебувають рослини, що залишаються на землі у продавця, а готової продукції ще немає. Вона з'явиться після дозрівання культур і збирання урожаю» [16]. Продавець списує незавершене виробництво із субрахунку 231 «Рослинництво» за собівартістю, а покупець оприбутковує його по Дт 231 «Рослинництво» за ціною покупки. Новий господар відображає витрати, пов'язані з вирощуванням придбаних рослин, обліковує одержану продукцію: Дт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і Кт 231 «Рослинництво». Передати іншому господарю рослини можна лише разом із землею, на якій вони ростуть. В Україні продаж земель сільськогосподарського призначення заборонена, тому залишається варіант – з використанням оренди. Особливість орендних відносин для сільськогосподарського виробництва в тому, що орендодавцями переважно є громадяни, а не юридичні особи. Підприємства (орендарі) зобов'язані вести бухгалтерський облік згідно чинних нормативних документів, а громадяни (орендодавці) можуть здійснювати його за своїм бажанням, порядок обліку для них не регламентовано.

«Поточні біологічні активи рослинництва включають зернові, овочеві, технічні, кормові культури. Вони розташовуються на землі і не можуть бути переміщені в інше місце без втрати функціональних характеристик. Рослини і земля невіддільні. Тому питання реалізації довгострокових біологічних активів рослинництва потрібно вирішувати одночасно з орендою землі» [19]. Облік біологічних активів на кожному аграрному підприємстві повинен вестись з урахуванням їх сутності та особливостей класифікації. Також їх обов'язково необхідно враховувати при розробці робочого Плану рахунків на підприємстві.

На нашу думку, Супрунова І. В. [20], яка сформувала науковий та практичний підхід до сутності оцінки, найбільш детально проаналізувала сутність оцінки саме як облікової категорії (рисунок 2.7).

Супрунова І. В. [20], аналізуючи сутність поняття «оцінка»

виокремила ключові риси оцінки як методу бухгалтерського обліку.

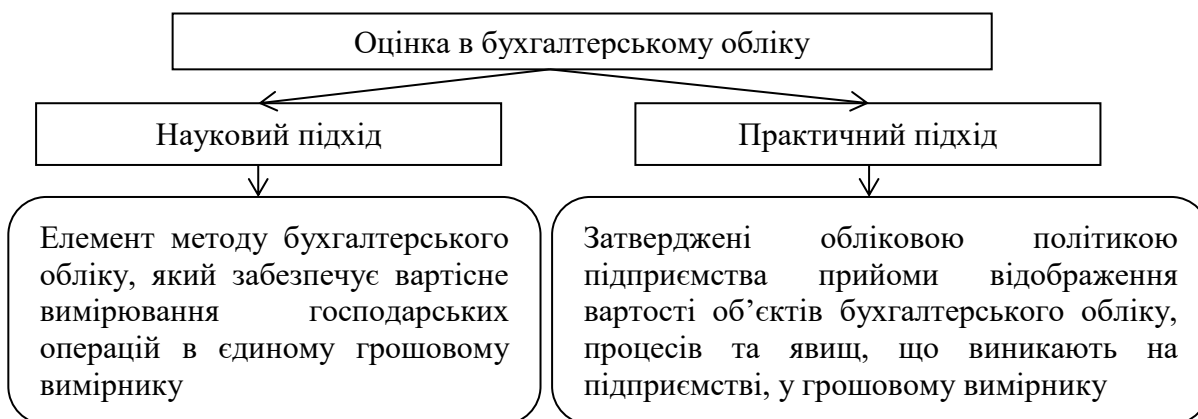


Рисунок 2.7 – Підходи до визначення поняття оцінка

(складено автором за [9])

Використовуючи дані цього дослідження, адаптуємо ці риси до «сутності оцінки біологічних активів:

- оцінка є елементом методу бухгалтерського обліку;
- оцінка може характеризувати вартісну складову, тобто бути вираженням вартості біологічних активів у грошовому вимірнику та ціннісну складову – бути вираженням думки про цінність біологічних активів, його корисність у конкретний момент часу;
- оцінку в бухгалтерському обліку можна розглядати з теоретичної та практичної точок зору;
- методи оцінки залежать від мети її проведення;
- інформація про оцінку біологічних активів має відображатися в бухгалтерському обліку та бухгалтерській звітності для задоволення інформаційних потреб користувачів» [20].

Не менш важливим є вивчення питання відображення в обліку сільськогосподарських підприємств різниці між справедливою вартістю та понесеними витратами на придбання біологічних активів. Сума перевищення справедливої вартості оприбуткованої продукції над понесеними витратами (фактичною собівартістю) відображується в обліку по Кт 71 «Інший

операційний дохід». В протилежному випадку, коли фактична собівартість виробництва продукції та біологічних активів перевищує їх справедливу вартість, виникають витрати, пов'язані з первісним визнанням, які слід відображувати по Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Проте, Китайчук Т. Г. зауважує, що «ніякого доходу чи збитків при застосуванні справедливої вартості до оцінювання поточних біологічних активів рослинництва не виникає» [21]. Переоцінюється (дооцінюється чи уцінюється) лише вартість таких активів для певних потреб. Останні (потреби, запити) виходять від обмеженого кола зацікавлених користувачів, що значно менше від користувачів фінансової звітності. У зв'язку із цим, результат переоцінки поточних біологічних активів рослинництва доцільніше було б включати до додаткового капіталу. Зокрема, збільшення вартості біологічних активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, відповідно зменшення – призведе до його зменшення. Останнє не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства на проміжні звітні дати.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку [22] та Інструкції № 291 [23] бухгалтерський облік біологічних активів ведеться на рахунках класів 1 і 2. Поточні біологічні активи відображаються саме на рахунках 2 класу. Для обліку поточних біологічних активів рослинництва базове підприємство ТОВ ПЕК «Енергопроект» використовує рахунок 21 «Поточні біологічні активи» з відповідними субрахунками. Відображення господарських операцій з поточними біологічними активами рослинництва у бухгалтерському обліку підприємством наведено у Додатку К.

Для відображення в обліку витрат та доходів від первісного визнання біологічних активів до рахунка 71 «Інший операційний дохід» запроваджено додатковий субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та до рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» – субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

У примітках до річної фінансової звітності підприємства, відповідно до П(С)БО 30 розкривається така «інформація про біологічні активи:

- вартість кожної групи біологічних активів на початок і кінець звітного року;
- обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період у натуральних вимірниках та за вартістю, обчисленою при первісному визнанні;
- методи та суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції та кожної групи біологічних активів;
- наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу;
- суму укладених договорів на придбання біологічних активів» [1].

Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи, які є результатом виробництва поточних біологічних активів є об'єктом річної звітності. Інформація про сільськогосподарську продукцію міститься у формі державної статистичної звітності № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» затверджена Наказом Державного комітету статистики України [24]. У розділах 1-3 даної форми зазначається структура собівартості за видами продукції, витрати на виробництво продукції рослинництва, наявність і рух продукції сільського господарства. Важливою формою фінансової звітності сільськогосподарського підприємства є Звіт про фінансовий стан (Ф. № 1). У загальній підсумковій сумі статті «Поточні біологічні активи» відображають вартість поточних біологічних активів, що належать їм на правах власності. Вартість поточних біологічних активів відображають окремим рядком у Розділі VII Приміток до річної фінансової звітності (Ф. № 5), а у розділі XIV

відображається залишок поточних біологічних активів на початок року, надходження, вибуття, залишок на кінець року, а також втрати від зменшення корисності та вигоди від відновлення корисності активів. Проте відображення сукупної вартості поточних біологічних активів у звітності без диференціації за кількісними та структурними показниками не дозволяє користувачам отримати необхідну інформацію про якісну характеристику потенціалу даного виду активів та ефективність їх використання. Не може забезпечити повноцінною інформацією й форма № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», в якій зазначаються виключно показники щодо сільськогосподарської продукції та відсутня інформація про поточні біологічні активи.

Отже, досліджено форми первинного обліку за якими відбувається документування надходження і вибуття поточних біологічних активів у бухгалтерському обліку ТОВ ПЕК «Енергопроект». Визначено, що ключовим елементом відображення біологічних активів в обліковому процесі сільськогосподарських підприємств є їх первісне визнання. На підставі проведеного дослідження методичних вказівок щодо обліку поточних біологічних активів рослинництва розроблена схема порядку їх визнання.

Окреслено загальні положення визначення вартості біологічних активів при первісному визнанні, на дату балансу та на дату вибуття. При первісному визнанні біологічних активів необхідно дотримуватись умов визнання активів та рекомендовано враховувати шляхи надходження на підприємство. Визначено, що поточні біологічні активи на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю, або в окремих випадках за первісною вартістю, або як незавершене виробництво. При оцінці на дату балансу необхідно враховувати, що на кожну звітну дату справедлива вартість біологічних активів може змінюватися, що додатково має знаходити відображення в синтетичному та аналітичному обліку й фінансовій звітності. Вибуття поточних біологічних активів рослинництва є досить непоширеною операцією. Передати іншому господарю рослини можна лише разом із

орендою землею, на якій вони ростуть. Ми визначили основні риси оцінки біологічних активів. Досліджено, що основоположним методом оцінки біологічних активів є метод справедливої вартості, якщо справедливу вартість можна достовірно визначити. Також застосовуються методи первісної вартості та виробничої собівартості. Проаналізовано поточні біологічні активи, сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи як об'єкт річної звітності. Виявлено проблемні аспекти відображення вартості поточних біологічних активів у звітності, які не дозволяють користувачам отримати необхідну інформацію про якісну характеристику потенціалу даного виду активів та ефективність їх використання.

2.3 Нормативно-правове регулювання обліку біологічних активів

Одним із проблемних питань в частині обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств є їх нормативно-правове регулювання. Основними нормативними документами в Україні, що визначають порядок здійснення господарських операцій з біологічними активами на підприємствах сільського господарства є: П(С)БО 30 [1] та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [16]. Принциповими змінами, які вносяться П(С)БО 30 до існуючої практики обліку сільськогосподарської діяльності, є виділення рослин і тварин, які є об'єктами сільськогосподарської діяльності, в окрему облікову категорію – «біологічні активи», оцінка за справедливою вартістю та особливий порядок визначення фінансових результатів.

Достовірність і повнота інформації в частині біологічних активів забезпечується нормативними документами з бухгалтерського обліку на різних рівнях. Дані нормативні документи мають різний правовий статус, формуючи в загальному чотири рівні регулювання бухгалтерського обліку,

які представлені на рисунку 2.8.

Відповідно до представленої схеми нормативно-правового регулювання другим рівнем регулювання виступають стандарти бухгалтерського обліку. Під час порівняльного аналізу МСБО 41 та П(С)БО 30 (Додаток Л) виявлено чимало розбіжностей. Зокрема відрізняються підходи до умов визнання поточних біологічних активів, формування доходів, витрат та фінансового результату. Також наявні відмінності у тлумаченні термінів «біологічний актив», «біологічні перетворення», «витрати на місці продажу», «сільськогосподарська діяльність», «сільськогосподарська продукція», «справедлива вартість», «балансова вартість».



Рисунок 2.8 – Рівні нормативно-правового регулювання біологічних активів

Проведений нами аналіз застосування нормативно-правового регулювання біологічних активів у пострадянських країнах (Додаток М),

надав підстави стверджувати, що в пострадянських країнах за основу розробки національних стандартів прийнято міжнародні стандарти з урахуванням національних особливостей кожної країни (лише в Білорусі дозволено пряме застосування МСБО 41).

Основним аспектом обліку, який регулюється стандартами бухгалтерського обліку є визнання біологічних активів. «До умов визнання біологічних активів (які відповідають вимогам визнання активів як складової обліку) відносять:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена» [16].

Тобто, біологічний актив можна визнати об'єктом обліку та проводити його оцінку лише у разі виконання вищенаведених умов.

Під час дослідження нормативно-правового регулювання елементів методу обліку поточних біологічних активів виявлено, що в більшості випадків вони не задовольняють інформаційних потреб користувачів. Ми виявили проблемні аспекти по таким елементам обліку як документація, інвентаризація, бухгалтерські рахунки, оцінка, звітність. Розглянемо проблемні аспекти нормативного забезпечення методів обліку поточних біологічних активів рослинництва (таблиця 2.6).

Одним із елементів регулювання обліку поточних біологічних активів рослинництва підприємства відіграє облікова політика, до формування якої необхідно підходити з позицій системного підходу та яка повинна затверджуватися наказом про облікову політику.

Таблиця 2.6 – Проблемні аспекти діючого обліку поточних біологічних активів рослинництва*

Елементи методу обліку	Нормативне забезпечення	Проблемні аспекти
Документація	Накази міністерств та відомств, наприклад, Державної служби статистики, Міністерства аграрної політики щодо затвердження типових форм первинного обліку, застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів та ін.	Відсутні спеціалізовані форми для обліку якості та урожайності поточних біологічних активів, недостатня кількість показників для розкриття особливостей поточних біологічних активів у системі бухгалтерського обліку.
Інвентаризація	Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств; положення та порядки щодо проведення інвентаризації активів та зобов'язань.	В описах поточних біологічних активів відображені відомості виключно в натуральних показниках, але відсутні відомості щодо їх якості та грошової оцінки.
Бухгалтерські рахунки	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та Інструкція до нього [5, 6]; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 [1].	Визначають загальний підхід до обліку поточних біологічних активів рослинництва підприємства без урахування класифікації за метою використання, якістю, походженням.
Оцінка	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30.	Необхідність удосконалення діючих методичних підходів до оцінки поточних біологічних активів.
Звітність	Форми фінансової звітності та примітки до неї, затверджені Міністерством фінансів України; статистичної звітності № 50-СГ «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».	Зазначаються виключно показники щодо сільськогосподарської продукції та відсутня інформація про поточні біологічні активи

*розроблено автором

Ми вважаємо, що з урахуванням особливостей поточних біологічних активів, обов'язковими елементами наказу про облікову політику

сільськогосподарських підприємств повинні бути: склад статей витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів; методи обліку витрат; порядок визначення собівартості продукції; методика оцінки поточних біологічних активів на дату надходження, вибуття та на дату балансу.

Мета діяльності будь-якого аграрного підприємства – це отримання позитивного фінансового результату та пошук шляхів його збільшення. Результативність діяльності відображається у фінансово-економічних показниках, які найбільш точно характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання та дають уявлення про його економічний потенціал. Згідно з ПСБО 30 [1]. Фінансовий результат за звітний рік від сільськогосподарської діяльності наводиться за показниками наведеними на рис. 2.9.

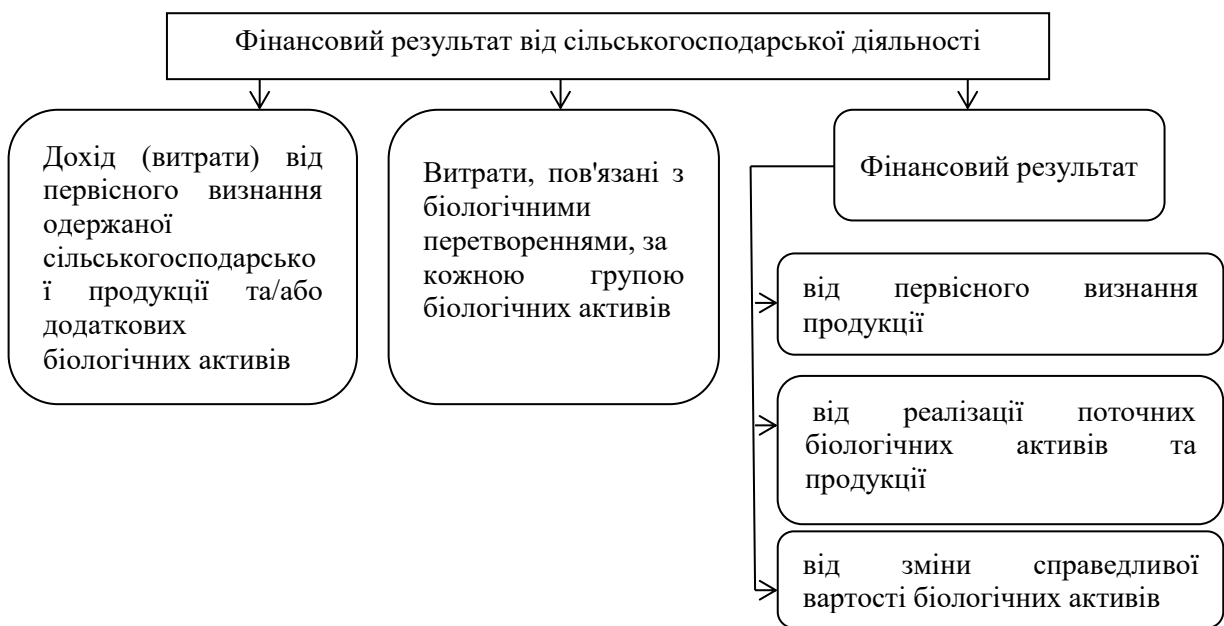


Рисунок 2.9 – Складові фінансового результату від сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30

(сформовано автором на основі [1])

Одним із найважливіших етапів обліку біологічних активів є оцінка. Методика оцінки біологічних активів рослинництва наглядно представлена нами на узагальнюючій схемі (рисунок 2.10).

Вибір методики оцінювання біологічних активів відіграє важливу роль

у організації обліку на сільськогосподарських підприємствах. Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності «оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі та в звіті про прибутки та збитки. У фінансових звітах передбачено використання кілька різних основ оцінки з різним ступенем та в різних комбінаціях. Вони включають: історичну собівартість; поточну собівартість; вартість реалізації (погашення); теперішню вартість» [2].



Рисунок 2.10 – Способи оцінки біологічних активів рослинництва

(узагальнено автором на основі джерел [20, 25, 26])

Отже, основоположним методом оцінки біологічних активів є метод справедливої вартості, проте справедливу вартість не завжди можна достовірно визначити. У таких випадках використовуються методи первісної вартості та виробничої собівартості. Оцінка біологічних активів у світлі

застосування міжнародних та національних нормативних актів, які регулюють облік біологічних активів повинна здійснюватися: при первісному визнанні, на дату балансу та на дату вибуття.

Відповідно до МСБО 41 «біологічний актив при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду необхідно оцінювати за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж» [2]. «Мета методу оцінки за справедливою вартістю полягає у відображенні біологічних активів в обліку за реальною ринковою ціною. Адже специфіка сільськогосподарського обліку в тому, що протягом досить тривалого періоду аграрне підприємство може нести лише витрати на перетворення біологічних активів, а дохід фактично виникає лише в періоді їх реалізації» [1]. «Проте справедливу вартість сільськогосподарської продукції в момент її збору не завжди можна визначити з достатнім ступенем вірогідності, при первісному визнанні біологічного активу, для якого немає визначених ринком цін або вартостей і для якого визначено, що альтернативні оцінки справедливої вартості очевидно недостовірні. В такому випадку цей біологічний актив слід оцінювати, зважаючи на шляхи надходження» [27].

«Біологічні активи оцінюються за первісною вартістю у разі первісного визнання, безоплатного отримання або внеску до статутного капіталу. Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [17]. Первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. «Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою» [1].

У більшості випадків біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю. У разі відсутності активного ринку, можна застосовувати для обґрунтування справедливої вартості експертну оцінку.

Таким чином, визначено, що нормативні документи, якими регулюється облік біологічних активів, мають різний правовий статус, формуючи в загальному чотирьохрівневу систему нормативно-правового регулювання. Детально досліджено вітчизняні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку біологічних активів, виявлено спільні та відмінні риси. Виявлено проблемні аспекти регулювання обліку поточних біологічних активів рослинництва. Зроблено висновок, що ключовими аспектами обліку біологічних активів є умови визнання, оцінка та визначення фінансових результатів. Виявлено, що на фінансовий результат аграрних підприємств впливає розмір доходу від первісного визнання та реалізації біологічних активів, витрати на біологічні перетворення, зміна справедливої вартості біологічних активів. Виокремлено обов'язкові складові наказу про облікову політику, які враховують специфічні особливості обліку біологічних активів та є передумовою формування якісного обліково-аналітичного забезпечення аграрних підприємств.

2.4 Напрями удосконалення облікової системи поточних біологічних активів рослинництва

Система управління поточними біологічними активами рослинництва може ефективно функціонувати лише за належного обліково-аналітичного забезпечення, яке включає комплекс заходів, спрямованих на накопичення первинної інформації, згрупованої в певній послідовності та систематизованої з використанням способів і прийомів економічного аналізу, чим створюються умови підготовки і прийняття обґрунтованих

управлінських рішень у сфері виробничої діяльності підприємства. Якість облікового забезпечення управління поточними біологічними активами зумовлюється і станом первинного обліку. При використанні передбачених форм первинних документів з обліку поточних біологічних активів рослинництва не завжди забезпечується наявність необхідної інформації відносно результативності використання поточних біологічних активів.

«Джерелами інформаційної бази обліково-аналітичного забезпечення є сукупність первинних документів, реєстрів, звітність та інша інформація. Проте, основу проблемності документального забезпечення облікових запасів щодо біологічних активів складає відсутність форм, призначених фіксувати оцінку біологічних активів за справедливою вартістю. Для ліквідації утвореного дефіциту необхідної первинної документації, вважаємо за необхідне розробити Акт приймання-передачі біологічних активів до зареєстрованого (пайового) капіталу та Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів.

Оформлення Акту приймання-передачі біологічних активів до зареєстрованого (пайового) капіталу вирішуватиме дві проблеми одночасно: необхідність встановлювати вартість біологічного активу як внеску до зареєстрованого (пайового) капіталу для зарахування на баланс підприємства та підтвердження факту внесення засновником вкладу до зареєстрованого (пайового) капіталу юридичної особи для державної реєстрації.

Форма цього документу має містити в собі інформацію щодо біологічних активів, які передаються до зареєстрованого (пайового) капіталу (найменування, кількість), їх грошову оцінку. В Акті обов'язково вказуються персональні дані кожного із засновників для їх ідентифікації.

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

передавача (зі сторони передавача).

В Акті приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів наводяться відомості про найменування біологічних активів, що передаються (приймаються), їх кількість та справедлива вартість; реквізити кожної зі сторін здійснюваної господарської операції. Акт скріплюється печатками обох сторін. До акту додаються документи, в яких міститься інформація про якісні характеристики біологічних активів, що передаються, наприклад, племінні свідоцтва (сертифікати) та договір безоплатної передачі (за умови підписання такого). Акт складається у двох примірниках (для підприємства, що передає, та для підприємства, що отримує біологічні активи). Він є основою для визначення первісної вартості отриманих активів і зарахування їх на баланс» [27].

У практиці первинного обліку відсутні первинні документи, які б дали змогу отримувати оперативну інформацію, необхідну для оцінки поточних біологічних активів та їх біологічних перетворень, зокрема про зміну справедливої вартості біологічних активів, витрати на місці продажу біологічних активів та продукції – результату їх біологічних перетворень. Це дало б змогу спростити процес обліково-аналітичного забезпечення.

«Щоб об'єктивно оцінити результат, отриманий у підприємстві, і не включати до валового зростання сільськогосподарську продукцію, що надійшла зі сторони, доцільно первинні документи разового використання перетворити на накопичувальні і вести протягом місяця» [28]. Нами запропоновано Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (Ф. ПБАСГ-1) трансформувати у Відомість обліку поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (Додаток Н).

Вважаємо, що ключовою складовою аналізу ефективності вирощування поточних біологічних активів рослинництва є аналіз витрат на біологічні перетворення. При цьому, проведене дослідження нормативно-правового регулювання елементів методу обліку поточних біологічних активів

(таблиця 2.6) свідчить, що в більшості випадків вони не задовольняють інформаційних потреб користувачів. Відповідно, для удосконалення обліково-аналітичного забезпечення, необхідно розробити та впровадити форму управлінського звіту, яка враховуватиме специфічні особливості поточних біологічних активів та забезпечить якісною інформаційною базою для їх аналізу.

Нами розроблена форма управлінського звіту, що враховує такі показники як обсяг виготовленої сільськогосподарської продукції, розмір посівної площі, матеріальні витрати (з виокремленням витрат на насіння та посадковий матеріал і мінеральні добрива) та дозволяє створити інформаційну базу для обліково-аналітичного забезпечення. В подальшому, нами здійснено розрахунок показників за розробленою нами формою (Додаток П).

Не менш важливим аспектом є застосування інформаційних технологій в обліковому процесі. Розроблені форми звітів повинні оперативно впроваджуватись до облікової програми компанії. «Комп'ютеризація обліку виробництва в галузі рослинництва повинна враховувати особливості вирощування біологічних активів, а саме: різні технології вирощування біологічних активів або їх груп, у тому числі й ведення органічного землеробства; різні показники врожайності біологічних активів; проведення заходів щодо поліпшення родючості ґрунтів» [29].

Як свідчить практика впровадження на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах автоматизованих систем обліку господарської діяльності, їхня вартість окупається за рахунок зниження деяких витрат виробництва.

«Серед аграрних формувань найбільшою популярністю користується програма «1С: Підприємство 8», яка досить зручна для використання та доступна для придбання порівняно з іншими програмами. Основною перевагою ведення обліку виробництва за допомогою програми «1С:Підприємство 8» є те, що синтетичні рахунки витрат можна побудувати

від трьох до п'яти рівнів. Це дає можливість деталізувати виробничі витрати за статтями й об'єктами, сприяє повнішому розподіленню непрямих витрат та уникненню помилок під час здійснення такого розподілу.

За рахунок впровадження програми «1С: Підприємство 8» можна досягти ефекту в частині:

- наскрізного оперативно-виробничого обліку виробництва, що дає змогу на 20–30 % знизити втрати безпосередньо в центрах відповідальності;
- уникнення необлікованих нестач матеріальних цінностей на 3–5%;
- зниження необґрунтованої видачі запасів у виробництво на 10–15%;
- зниження виробничої та повної собівартості продукції за рахунок скорочення загальновиробничих та адміністративних витрат на 3–5%» [30].

«Одним із перспективних заходів у сільськогосподарських підприємствах є комп'ютеризація управлінського обліку на основі комплексів, пов'язаних з АРМ. Використання локальних АРМ в автоматизації обліку виробництва продукції рослинництва покращить оперативність та ефективність управлінського обліку, буде сприяти скороченню часу обробки економічної інформації та доведення результатів обліково-аналітичної роботи до керівництва підприємства у найкоротші терміни» [31].

Проведений аналіз документального та методичного забезпечення обліку, а також нормативно-правового регулювання поточних біологічних активів рослинництва дозволив виявити проблемні аспекти. На основі цього нами запропоновано заходи щодо удосконалення обліку біологічних активів. А саме розроблено первинні документи:

- Акт приймання-передачі біологічних активів до зареєстрованого (пайового) капіталу;
- Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів;
- Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю.

Розроблена форма управлінського звіту, що враховує специфічні показники. Розглянуто переваги автоматизованого управлінського обліку та необхідність автоматизації форм звітів, які впроваджуються на підприємстві. Запропоновані заходи дозволять створити інформаційну базу та удосконалити обліково-аналітичне забезпечення досліджуваного підприємства та можуть застосовуватись на інших сільськогосподарських підприємствах.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ТА РАЦІОНАЛЬНЕ УПРАВЛІННЯ ПОТОЧНИМИ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ НА ТОВ ПЕК «ЕНЕРГОПРОЕКТ»

3.1 Практичні рекомендації щодо застосування процедур внутрішнього контролю поточних біологічних активів

В сучасних економічних умовах суб'єкти господарювання, у тому числі сільськогосподарські підприємства, повинні на регулярній основі та в установлені терміни складати та подавати до регуляторних органів фінансову звітність. Незалежно від концептуальної основи складання (П(С)БО чи МСФЗ) управлінський персонал несе відповідальність за достовірність інформації, яка наводиться у фінансовій звітності, навіть якщо було проведено аудит. «Достовірність інформації щодо фінансового стану та фінансового результату сільськогосподарських підприємств за звітний період залежить від правильності ведення обліку та здійснення внутрішнього контролю на підприємстві безперервно протягом звітного періоду. Це вимагає якісно нового рівня системи внутрішнього контролю, яка має ґрунтуватися на комплексній діагностиці всіх процесів підприємства, у тому числі процеси вирощування, збору, зберігання та продажу біологічних активів рослинництва» [32].

На підставі, визначених у розділі 1, основних завдань внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва на сільськогосподарських підприємствах ми розробили практичні рекомендації щодо процедур, які забезпечать їх виконання, спираючись на базові процедури контролю.

Перша процедура – перевірка фактичної наявності біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Дана процедура передбачає спостереження за процесом інвентаризації та відображенням інформації з руху біологічних активів, порівняння результатів інвентаризації з обліковими записами; самостійне позапланове виконання інвентаризації.

Основною метою проведення інвентаризації є підтвердження фактичної наявності поточних біологічних активів, своєчасне виявлення відхилень та здійснення заходів щодо усунення їх причин, контроль за дотриманням умов вирощування. Слід враховувати, що для складання звітності традиційні процедури зіставлення фактичної наявності біологічних активів з оперативними даними обліку обов'язково необхідно доповнити аналізом відповідності критеріям визнання та оцінкою їх вартості з точки зору відповідності концептуальним вимогам складання.

Реалізація зазначених вимог можлива за умови доопрацювання інвентаризаційних описів (актів). Пропонуємо сільськогосподарським підприємствам під час проведення інвентаризації біологічних активів використовувати розроблену нами форму акту інвентаризації (Додаток Р).

Для зручності кожне підприємство може видозмінювати відомість, враховуючи власну специфіку, на початковому етапі проведення інвентаризації. Розглянемо особливості інвентаризації біологічних активів рослинництва. На етапі перевірки згідно з пп. 5.5 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань «біологічні активи рослинництва інвентаризується за об'єктами: культурами, видами посівів, робіт. Інвентаризація біологічних активів рослинництва проводиться за видами таких активів, при цьому перевіряються натуральні показники (площі, засіяні культурами, кількість рослин у теплицях, закладених садах, ягідниках і виноградниках)» [33]. Оскільки вирощування поточних біологічних активів рослинництва тісно пов'язано із використанням земельних ресурсів, ми вважаємо доцільним проводити інвентаризацію сільськогосподарських земель. При цьому перевіряти необхідно не тільки наявність земель, а ідентифікувати їх за кадастровим номером та визначати їх

юридичний стан, тобто чи має право підприємство використовувати ці ресурси. Також визначаються ділянки, які не використовуються або використовуються не за призначенням.

Якщо між оперативним та бухгалтерським обліком підприємства є певна часова затримка, зумовлена специфікою або об'ємами виробництва, то під час проведення інвентаризації фактичні дані зіставляються з оперативним обліком. У такому разі ми пропонуємо підприємствам після внесення усіх необхідних даних до облікової бази зіставити дані оперативного обліку, бухгалтерського обліку та фактичні залишки на дату інвентаризації та оформити звіряльну відомість (Додаток С).

Друга процедура – опитування співробітників підприємства, третіх осіб із питань відображення в обліку поточних біологічних активів рослинництва.

«Здійснення функції внутрішнього контролю неможливе без комунікації зі співробітниками підприємства, експертами, залученими для виконання певних обліково-аналітичних процедур, контрагентів» [34]. Зі співробітниками підприємства служба внутрішнього контролю повинна проводити бесіди з питань дотримання встановленої законодавством, концептуальною основою складання фінансової звітності, внутрішніми документами норм та процедур щодо усіх процесів стосовно біологічних активів та їх обліку.

У ході господарської діяльності аграрні підприємства можуть залучати експертів з оцінки, агрономії, аутсорсингу, консалтингу тощо. З боку служби внутрішнього контролю можуть здійснюватися такі заходи як перевірка відповідності освіти та кваліфікації експерта; коректності даних, які фахівці підприємства надають експерту, зовнішніх джерел, що застосовуються експертом та логіку розрахунків.

На розсуд управлінського персоналу або служби внутрішнього контролю може здійснюватися комунікація з контрагентами підприємства. Наприклад, щодо зміни умов співпраці, заключення форвардних контрактів, звірки розрахунків.

Дані комунікації мають бути внесені в план роботи служби внутрішнього контролю або вноситись до плану у разі необхідності. Ключові питання та результати комунікації мають бути задокументовані. Ми пропонуємо документувати це у вигляді анкети (Додаток Т).

Третя процедура – перевірка записів і документів та співставлення їх із наявними активами підприємства, порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації.

Основними документами обліку біологічних активів є Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1), Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (до початку збирання врожаю) (ф. № ПБАСГ-2). Також підприємства можуть розробляти форми управлінського обліку щодо даних активів.

Контрольними заходами щодо їх перевірки є співставлення даних у документах, у звітах інших служб (склад – відпуск матеріалів, тракторна бригада – дані про фактично оброблену площу, вагу зібраного врожаю тощо), з даними інформаційних систем або систем автоматизації процесів, якщо такі застосовуються до процесу, який перевіряється. У разі виявлення документів, які викликають сумнів у їх достовірності, контролер проводить зустрічну перевірку (або запит) та робить звірку розрахунків. Вибірково перевіряється тотожність даних сальдових відомостей на перше число місяця за бухгалтерським обліком із відповідними даними первинних документів. У разі встановлення розбіжностей проводиться поглиблена перевірка з установленням причин розбіжностей.

Якщо така перевірка показує, що порушення відбуваються систематично, значить необхідно розробити та запровадити контрольні заходи, які дозволять попереджувати або вчасно виявляти помилки в обліковому процесі [35].

Облік біологічних активів передбачає застосування відповідних типів оцінок залежно від джерел надходження (Додаток И). Переоцінка

біологічних активів переважно обліковується на основі бухгалтерських довідок або відомостей переоцінки. Виконання процедури переоцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю передбачає використання зовнішніх даних (ціна на активному ринку). По-перше, фахівцю з контролю слід перевірити правильність методики (вибір рівня ієрархії оцінки та вибір правильного активного ринку, оскільки

Наступним етапом є перевірка надійності зовнішніх джерел та правильності перенесення інформації з них. Фактично необхідно повторити усі кроки процедури. Проходженням процедури контролю є отримання результату, який ідентичний або несуттєво відрізняється від результату роботи фахівців, які виконували переоцінку. Дану перевірку слід задокументувати з деталізацією етапів перевірки та висновком по кожному. Ми розробили робочий документ перевірки зовнішніх джерел на прикладі визначення ціни на біологічні активи на активному ринку (Додаток У). Не менш важливим етапом є перевірка розрахунків у документах арифметичним шляхом, перевірка контрольних рахунків і пробних балансів. Етапи перевірки можуть уточнюватися залежно від специфіки вирощування активів, збору врожаю, облікової системи.

Четверта процедура – правильність розподілу специфічних для рослинництва витрат (на зрошення земель, утримання меліоративних споруд, догляд за полезахисними смугами та ін.), які стосуються кількох культур або робіт і протягом року відображаються на окремих аналітичних рахунках.

Особливістю обліково-аналітичного процесу поточних біологічних активів рослинництва є врахування витрат на біологічні перетворення. Дослідимо сутність цього поняття та основні завдання обліку витрат на біологічні перетворення. Відповідно до П(С)БО 30 «біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів» [1]. «Біологічне перетворення охоплює процеси росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу.

Так як виробничі витрати в рослинництві здійснюються протягом тривалого періоду, а продукцію отримують в момент біологічного дозрівання рослин, то бухгалтерський облік повинен чітко розмежувати витрати за роками: витрати під урожай поточного року і витрати під урожай майбутніх років. Крім того, аналітичний облік виробничих витрат організовувати також за видами виробництв і культурами, за основним статтями витрат, а також за внутрішньогосподарськими підрозділам» [36].

Цю процедуру рекомендуємо виконувати у поєднанні з попередньою, порівнюючи дані аналітичного обліку з первинними документами, звітами інших відомств, встановленими нормативами використання ресурсів (Додаток Ф). При виникненні невідповідностей даних слід провести розслідування, опитавши працівників бухгалтерії та спеціалізованих відомств, виявити причини порушень, виправити дані аналітичного обліку, розробити превентивні заходи щодо унеможливлення таких невідповідностей у майбутньому.

П'ята процедура – контроль над прикладними програмами та середовищем комп'ютерних інформаційних систем.

На сьогоднішній день складно уявити облік без застосування комп'ютерних технологій. Все більше підприємств з ручним обліком переходять на застосування облікових програм, проте навіть ручний облік неможливий без використання інтернет-банкінгу, MEDOC. Дані з облікових баз необхідно звіряти з фінансовою звітністю та перевіряти законність та обґрунтованість усіх операцій. Це зручно перевіряти вивантажуючи звіти, які передбачені обліковою системою. Для поточних біологічних активів рослинництва обліковою програмою може бути передбачено звіти: «Аналіз руху біологічних активів», «Оборотно-сальдова відомість по біологічним активам», «Рух номенклатури», «Відомість збору урожаю», «Відомість переоцінки». Також можна отримати дані щодо руху біологічних активів та витрат на біологічні перетворення щодо кожного виду біологічних активів з журналу операцій відібравши потрібну кореспонденцію рахунків та дані

аналітичного обліку. У разі якщо підприємства користуються програмним забезпеченням, яке дозволяє контролювати відвантаження продукції або витрати матеріалів під час посадки (система контролю висіву), то службі внутрішнього контролю слід здійснювати перевірку здійснення перевірки приладів, на яких встановлено це програмне забезпечення, та тестування самого програмного забезпечення відповідно до встановленого графіку.

Шоста процедура – контроль біологічних перетворень.

Ищенко Я.П. вважає, що «під управлінням біологічними перетвореннями слід розуміти створення сприятливих або, принаймні, стабільних умов, необхідних для здійснення даного процесу (наприклад, підтримка певного рівня стану ґрунту, поживних речовин, вологості, температури, родючості, освітленості, боротьба зі шкідниками тощо). Саме таке управління відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності. Наприклад, збір продуктів, що виробляються некерованими джерелами (зокрема, рибний промисел в морях, вирубка лісів), не є сільськогосподарською діяльністю» [36].

В межах оперативного управління біологічними перетвореннями проводяться оцінка й контроль за змінами якісних показників (генетичних характеристик, щільності, стиглості, вмісту жиру або білка тощо) або кількісних показників (голів приплоду, ваги тощо), що відбуваються в результаті біологічних перетворень. Служба внутрішнього контролю повинна аналізувати звіти щодо змін показників вирощування біологічних активів та звертати увагу на небажані відхилення і пояснювати їх.

Сьома процедура – валідація фінансової звітності, її статей та приміток, що стосуються поточних біологічних активів рослинництва

Починаючи з 2019 року підприємства, які повинні подавати звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності, зобов'язані подавати фінансову звітність на підставі таксономії у єдиному електронному форматі eXtensible Business Reporting Language (XBRL) [37]. Важливим етапом, особливо на етапі запровадження даного формату, є валідація. Це процес

перевірки фінансової звітності на відповідність правилам валідації, що закладені в Таксономію UA XBRL МСФЗ за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення. «Для валідації також існує безкоштовне програмне забезпечення Arelle, яке можна завантажити на веб-сайті компанії. Після успішного проходження валідації фінансової звітності підприємства подають звітність до системи фінансової звітності» [38]. Стосовно поточних біологічних активів рослинництва валідація відбувається таким чином: арифметична перевірка поточних біологічних активів рослинництва як складової оборотних активів підприємства, звірка текстових та табличних приміток з даними фінансової звітності (Додаток X).

Восьма процедура – імітаційне моделювання.

Однією з процедур внутрішнього контролю є аналіз бізнес-процесів. Ми поділяємо думку Л.І. Чорнобай щодо трактування дефініції «бізнес-процес»: «під бізнес-процесами слід розуміти систему безперервних, взаємопов'язаних, відповідним чином упорядкованих і керованих дій (процедур, операцій, виконуваних функцій), яка, в свою чергу, є елементом механізму формування доданої вартості (споживчої цінності) через перетворення організаційних ресурсів, зосереджених на досягненні однієї комплексної цілі, спрямованих на забезпечення продуктивності та ефективності організації в цілому і забезпеченні донесення доданої вартості до цільового ринку через бізнес-модель підприємства» [39].

Підхід до управління якістю бізнес-процесів декларується Міжнародною організацією зі стандартизації (International Organization for Standardization) 9001:2000 [40], основними задачами якого є: встановлення цілей управління, визначення ресурсів, формування системи менеджменту та встановлення показників досягнення цілей.

Ми пропонуємо проводити процедуру аналізу бізнес-процесів на аграрних підприємствах за допомогою імітаційного моделювання. Основна мета імітаційного моделювання полягає в побудові моделі «ТО-ВЕ» («як буде»). Дана модель базується на моделі, що відображає реальний стан справ

(«AS-IS»). Однак на відміну від моделі «AS-IS» у моделі «TO-BE» враховані і виправлені всі недоліки бізнес-процесу. За допомогою імітаційного моделювання підприємствам рекомендовано створювати моделі, орієнтовані на облік невизначеності та випадковості, уникнути помилок через реалізацію інтуїтивних рішень менеджменту, виявляти приховані резерви і усувати фактори негативного впливу.

Процес моделювання складається з трьох етапів: збір інформації (опитування, анкетування, спостереження); формалізація та документування моделі, а також рецензування та уточнення моделі. Моделі створюються на основі реального стану справ на підприємстві і вдосконалюються до моменту, поки не будуть представляти реальну (для моделі «AS-IS») або бажану (для моделі «TO-BE») ситуацію.

Для підсилення ефективності даної процедури обов'язково слід застосовувати зворотний зв'язок. На етапі фіналізації слід представити та обговорити модель з усіма учасниками бізнес-процесу для уникнення двозначностей та непорозумінь.

Ми розробили моделі «AS IS» та «TO BE» (Додаток Ц) на основі проведення опитування працівників підприємства ТОВ ПЕК «Енергопроект» стосовно ключових процесів вирощування та реалізації біологічних активів. Основними аспектами, які ми пропонуємо удосконалити у моделі «TO BE» є:

- застосування системи контролю висіву насіння, яка встановлюється на сільськогосподарську техніку та дозволяє оперативно регулювати та контролювати норми та режими висіву, отримувати інформацію про кількість висіву на га, рівень матеріалу в бункерах, технічні показники;

- автоматизація процесів зважування та перенесення відомостей про надходження сільськогосподарської продукції до облікової системи підприємства;

- проведення МСФЗ-інвентаризації та перевірка правильності переоцінки.

В сучасних економічних умовах модель «TO-BE» в принципі не може

бути реалізована повністю в перспективі через нестабільність зовнішніх умов, можливу зміну пріоритетів розвитку бізнесу та ін. В процесі переходу до моделі «ТО-ВЕ» відбуваються уточнення та оптимізація запланованих заходів, а значить відбувається перехід до моделі «Improved TO-VE». У контексті управління бізнесом це означає, що недостатньо мати бажану модель організації господарської діяльності. Для досягнення цього стану необхідні механізми підтримки переходу до перспективи.

Таким чином, управління бізнесом ґрунтується на циклічній реалізації інформаційно-технологічного ланцюжка: модель поточного стану («AS-IS»-«TO VE») – реальна модель бажаного стану («Improved TO-VE») – перехід до бажаного стану («Project Management»). Найважливішу роль при цьому відіграє імітаційне моделювання, яке забезпечує найбільш обґрунтоване формування моделі «Improved TO-VE», що є, по суті, основним орієнтиром розвитку бізнесу [41].

«У процесі переходу до моделі «ТО VE» доречно використовувати такі моделі поліпшення процесів як: модель змін груп і колективів Курта Левіна (розморозити, змінити, заморозити), цикл Демінга-Шухарта (планування-виконання-перевірка-коригування), «дерево переходу» і аналіз «негативних гілок» Голдратта, управління проектами: управління інтеграцією, змістом, термінами, якістю, ризиками, постачанням і комунікаціями» [42].

Отже, на основі процедур внутрішнього контролю нами було розроблено практичні рекомендації щодо застосування та виконання процедур внутрішнього контролю поточних біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах. Основні рекомендації належать до таких процедур внутрішнього контролю: інвентаризація поточних біологічних активів, опитування співробітників підприємства, перевірка записів і документів та співставлення їх із наявними активами підприємства, контроль над середовищем комп'ютерних інформаційних систем, правильність розподілу витрат на біологічні перетворення рослин та контроль біологічних перетворень, валідація показників фінансової звітності,

що стосуються поточних біологічних активів рослинництва. Під кожен процедуру нами було розроблено або удосконалено вже існуючі форми робочих документів для служби внутрішнього контролю. Запропоновані нами документи дозволять спростити процес виконання процедур внутрішнього контролю та оптимізують представлення даних, що з'ясовано у результаті внутрішніх перевірок. На основі проведеного дослідження засобів внутрішнього контролю ми пропонуємо службі внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств застосовувати засоби імітаційного моделювання для забезпечення і підтримки реінжинірингу бізнес-процесів, що стосуються операцій з поточними біологічними активами рослинництва. Аналіз функціональної моделі дозволяє визначити найбільш слабкі місця бізнес-процесів, непотрібні заходи, неефективний документообіг, відсутність зворотного зв'язку з управлінням. Знайдені недоліки можна виправити при створенні моделі нової організації бізнес-процесів.

Модель TO-BE потрібна для аналізу альтернативних шляхів виконання роботи і документування того, як підприємство буде робити бізнес в майбутньому. Реалізація визначених напрямів внутрішнього контролю забезпечить удосконалення процесу управління поточними біологічними активами рослинництва, дозволить знайти резерви та втрачені можливості, забезпечить надійність та достовірність інформації, яка розкривається у фінансовій звітності.

3.2 Аналітична складова контролю поточних біологічних активів рослинництва

Як було визначено у розділі 1, ключовою складовою контролю є аналітична складова. Розглянемо детальніше методику виконання аналітичних процедур щодо поточних біологічних активів рослинництва.

Інформаційною базою аналізу обсягів виробництва і реалізації продукції на досліджуваному підприємстві є статистичний звіт (Ф. № 50-сг) [24], фінансова звітність.

Першим етапом аналізу біологічних активів є порівняльний аналіз, який складається з горизонтального та вертикального аналізу. Горизонтальний аналіз біологічних активів дає змогу вивчити динаміку поточних біологічних активів у цілому й окремих їх видів у часі, визначити загальні тенденції їх зміни або тренду. Вертикальний аналіз дає змогу робити висновки про перерозподіл структури поточних біологічних активів. Результати цього аналізу використовуються в процесі оцінки якості складу біологічних активів та їх оптимізації [43]. Одержання передбачуваного обсягу продукції рослинництва залежить від виконання плану посівних площ та урожайності сільськогосподарських культур. Важливим етапом аналізу сільськогосподарських підприємств є аналіз динаміки обсягу випуску продукції (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Динаміка обсягу випуску сільськогосподарської продукції ТОВ ПЕК «Енергопроект» за 2016-2019 рр.

№ з/п	Показники	Роки			
		2016	2017	2018	2019
1.	Обсяг випуску продукції у порівняльних цінах, тис. грн.	10536,4	13324,3	12112,2	15900,1
2.	Річний темп зростання обсягу випуску до першого року (базисний), %	100,00	126,46	114,96	150,91
3.	Річний темп зростання обсягу випуску до попереднього року (ланцюговий), %	100,00	126,46	90,90	131,27

У звітному році обсяг випуску продукції в порівняльних цінах становить 15900,1 тис. грн., що на 50,9% більше, ніж у базовому 2016 році. Проведений трендовий аналіз обсягу випуску свідчить, що у 2018 році – зменшення (на 10%), але у 2019 році знову спостерігається зростання. Середньорічний темп росту випуску продукції становить 115%. Динаміка обсягу випуску продукції наглядно зображена на рисунку 3.1.

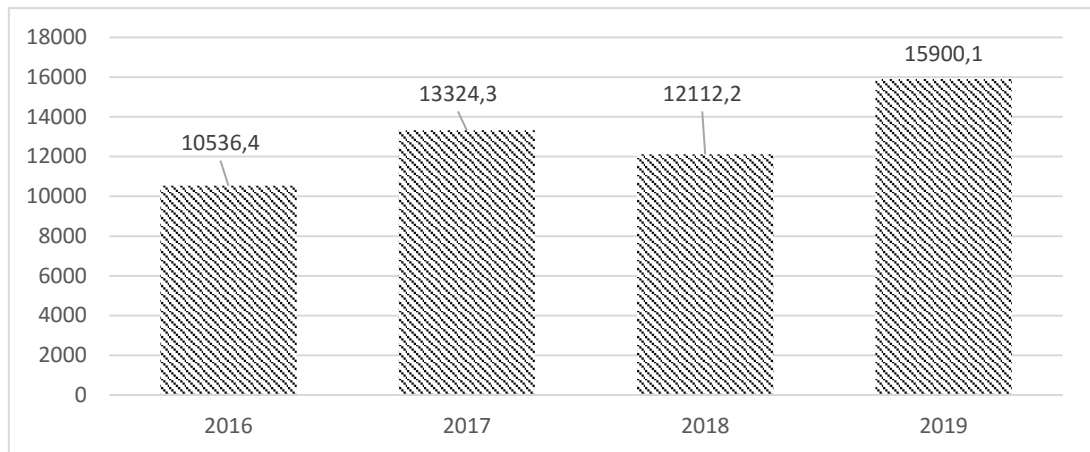


Рисунок 3.1 – Динаміка обсягу випуску продукції за 2016-2019 рр., тис. грн.

На наступних етапах аналізу необхідно визначити фактори впливу на обсяг виробництва та проаналізувати рівень їх впливу. «Вертикальний аналіз дає змогу робити висновки про перерозподіл структури поточних біологічних активів. Результати цього аналізу використовуються в процесі оцінки якості складу активів та їх оптимізації» [44].

Дослідимо структуру собівартості за видами продукції сільського господарства за 2018-2019 рр.. та визначимо зміну обсягу виробництва за рахунок структурних змін (таблиця 3.2).

Основними видами сільськогосподарських культур на підприємстві є пшениця, ячмінь, горох та соняшник. При проведенні аналізу структури обсягу випуску продукції виробленої у 2018-2019 рр. визначено частку кожного виду продукції у загальній сумі обсягу випуску. Виявлено, що у виробничій собівартості продукції за 2019 рік переважають такі культури як соняшник та пшениця (42,9% та 22,5% відповідно). А інші 34,6% припадають на інші сільськогосподарські культури. У порівнянні з 2018 роком у звітному році за рахунок структурних змін значно збільшився обсяг витрат на виробництво ріпака озимого (на 2041,5 тис. грн.). При цьому значно зменшився обсяг виробництва соняшнику та гороху (на 741 тис. грн. та 444 тис. грн. відповідно).

Таблиця 3.2 – Структура виробничої собівартості продукції ТОВ ПЕК «Енергопроект» за 2018-2019 рр.

Вид продукції	Обсяг випуску продукції (тис. грн.)		Структура обсягу випуску (%)		Фактичний обсяг при плановій структурі (тис. грн.)	Зміна обсягу виробництва за рахунок структурних змін (тис. грн.)
	2018	2019	2018	2019		
Пшениця озима	2949,20	3582,20	24,3	22,5	3871,5	-289,3
Ячмінь озимий	1049,20	1042,14	8,7	6,6	1377,3	-335,2
Ячмінь ярий	671,70	694,76	5,5	4,4	881,8	-187,0
Овес	0,00	32,00	0,0	0,2	0,0	32,0
Просо	72,90		0,6	0,0	95,7	-95,7
Горох	1035,00	914,30	8,5	5,8	1358,7	-444,4
Ріпак озимий	573,00	2793,7	4,7	17,6	752,2	2041,5
Соняшник	5761,20	6821,8	47,6	42,9	7562,9	-741,1
Овочеві		19,2	0,0	0,1	0,0	19,2
Разом	12112,20	15900,10	100	100	9673,8	875,2

Отже, можна зробити висновок, що за рахунок дотримання сівозміни та переорієнтації на виробництво продукції, на яку зріс попит на ринку сільськогосподарської продукції, відбулись певні структурні зміни в обсязі виробництва .

Основним ресурсом для виробництва у галузі сільського господарства є земля. Використання підприємством земельних ресурсів прямопропорційно впливає на обсяг випуску. Отже, для дослідження поточних біологічних активів на підприємстві доцільно проаналізувати динаміку посівних площ протягом останніх років (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3 – Динаміка загальної посівної площі підприємства за 2016-2019 рр.

№ з/п	Показники	Роки			
		2016	2017	2018	2019
1.	Загальна посівна площа, га	1518	1535	1540	1529
2.	Річний темп зростання посівних площ до першого року (базисний), %	100,00	101,12	101,45	100,72
3.	Річний темп зростання посівних площ до попереднього року (ланцюговий), %	100,00	101,12	100,33	99,29

Станом на 2019 рік під посівами сільськогосподарських культур у ТОВ ПЕК «Енергопроект» знаходяться 1529 га, що на 11 га більше, ніж у 2016 році. Проведений аналіз динаміки посівної площі свідчить про збільшення загального обсягу посівних площ під сільськогосподарськими культурами протягом 2016-2019 рр. на 0,72%.

Доцільно зауважити, що з 2016 року спостерігається позитивна тенденція до збільшення загального обсягу посівних площ, проте у 2019 році порівняно з 2018 роком обсяг площі зменшився на 11 га.

Середньорічний темп зростання розміру посівної площі становить 103,1%.

Динаміка обсягу випуску продукції наглядно зображена на рисунку 3.2.

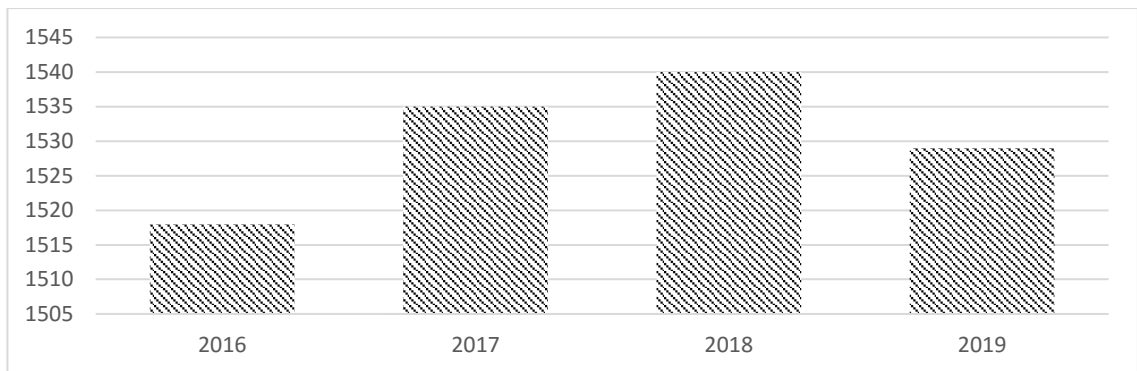


Рисунок 3.2 – Динаміка посівних площ за 2016-2019 рр., тис. га.

На етапі аналізу структури посівних площ необхідно визначити частку посівних площ окремих культур у загальній посівній площі досліджуваного господарства (таблиця 3.4).

Також необхідно визначити фактичні розміри посівних площ та їхню структуру у порівнянні з розмірами минулих років, дати економічну оцінку змінам, що відбулися у структурі посівних площ [45].

Як визначено раніше, розмір посівної площі у звітному році менше, ніж розмір минулого року. Через зміну розміру посівних площ, передбачену сівозміну, агротехнологічні заходи відбулися зміни у структурі посівних площ. Найбільше зросла частка посівної площі під пшеницею – на 11,6%, під

ріпаком озимим – на 7,2%, а також спостерігається суттєве зменшення посівних площ під соняшником – на 13,6%, а також під ярим ячменем – на 8,4%.

Таблиця 3.4 – Структура посівних площ за видами сільськогосподарських культур

Вид продукції	Посівна площа (га)		Структура посівних площ (%)		Фактичний обсяг посівних площ при плановій структурі (га)	Зміна обсягу посівних площ за рахунок структурних змін (га)
	2018	2019	2018	2019		
Пшениця озима	340,0	516,0	22,1	33,7	337,6	+178,4
Ячмінь озимий	200,0	246,0	13,0	16,1	198,6	+47,4
Ячмінь ярий	150,0	20,0	9,7	1,3	148,9	-128,9
Овес	0	5,0	0,0	0,3	0,0	+5,0
Просо	20,0		1,3	0,0	19,9	-19,9
Горох	110,0	100,0	7,1	6,5	109,2	-9,2
Ріпак озимий	80,0	190,0	5,2	12,4	79,4	+110,6
Соняшник	630,0	417,0	40,9	27,3	625,5	-208,5
Овочеві	0	19,0	0,0	1,2	0,0	+19,0
Баштанні	10,0	16,0	0,6	1,0	9,9	+6,1
Разом	1540,00	1529,00	100	100	1529,0	0,0

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що на структурні зміни обсягу виробництва продукції за окремими культурами прямо впливають зміни у структурі обсягу посівних площ.

Для характеристики ефективності використання поточних біологічних активів рослинництва застосуємо загальні та специфічні показники. Головним етапом аналізу ефективності поточних біологічних активів рослинництва є аналіз урожайності сільськогосподарських культур та агротехнічних заходів.

«При аналізі урожайності за базисні при порівнянні приймають показники урожайності за ряд років, за минулий рік, середні по об'єднанню або групі однотипних чи передових господарств» [46]. Ми вважаємо, що доцільно буде порівняти урожайність на підприємстві з загальною урожайністю в Запорізькому регіоні за звітний рік (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 – Аналіз урожайності поточних біологічних активів рослинництва на ТОВ ПЕК «Енергопроект» за 2019 р.

Вид продукції	Урожайність, ц з 1 га		Відхилення	
	ТОВ ПЕК «Енергопроект»	Запорізька обл.	абс. +/-	відн.,%
Пшениця озима	32,0	26,1	5,8593	122,4
Ячмінь озимий	22,5	28,1	-5,649	79,9
Ячмінь ярий	22,5	16,4	6,05	136,9
Овес	35,6	9,8	25,8	363,3
Горох	30,4	11,8	18,56	257,3
Ріпак озимий	20,9	20,1	0,7789	103,9
Соняшник	23,8	12,4	11,377	191,7

Отже, більшість видів поточних біологічних активів рослинництва на досліджуваному підприємстві має урожайність більшу, ніж в цілому по регіону, до якого належить підприємство. Особливо урожайними культурами на підприємстві у порівнянні з показниками по регіону є овес, горох та соняшник, урожайність яких складає 30,4, 20,9 та 4,1 з 1 га зібраної площі відповідно, а на низький рівень урожайності озимого ячменю (22,5 ц з 1 га) слід звернути увагу та застосувати необхідні агротехнологічні заходи.

Не менш важливим етапом аналізу поточних біологічних активів є аналіз якості сільськогосподарської продукції, яка отримана від їх вирощування. Належну точність визначення стану якості продукції забезпечують показники сортності продукції. Вирощування різних сортів на підприємстві відбувається тільки по пшениці озимій. Загалом, технологія виробництва продукції рослинництва на досліджуваному підприємстві передбачає оптимальну систему агрозаходів, дотримання яких має забезпечити підприємству запланований валовий збір продукції та підвищення якості, а відхилення призводить до зниження врожайності [47].

Розрахуємо середній показник сортності пшениці у минулому й у звітному році та порівняємо їх (таблиця 3.6).

Оскільки пшениця озима має найбільшу питому вагу в обсягах вирощування поточних біологічних активів, то доцільно дослідити рівень якості вирощування цієї культури на досліджуваному підприємстві. Всього

у 2018-2019 рр.. вирощувалось 3 сорти: 2 сорт, 3 сорт та фуражна пшениця. Виходячи з розрахунку коефіцієнта сортності та індексу зростання якості, робимо висновок, що якість продукції у минулому році перевищує якість продукції у звітному році. Це є негативною тенденцією на підприємстві, оскільки якість виробленої продукції прямо впливає на дохід від її реалізації.

Таблиця 3.6 – Аналіз рівня якості пшениці озимої на підприємстві

Сорт продукції	Ціна за 1 тону, грн	Випуск продукції, т		Перевідний коефіцієнт	Проміжні розрахунки	
		2018 р.	2019 р.		2018 р.	2019 р.
2 сорт	4670	253,20	268,38	1,00	253,20	268,38
3 сорт	4300	184,40	318,52	0,92	169,79	293,28
фуражна	3935	258,20	425,80	0,84	217,56	358,78
Усього	–	695,80	1012,70	–	640,55	920,45
Коефіцієнт сортності, %		92,06	90,89			
Індекс зростання якості			0,9873			

Окремою складовою аналізу поточних біологічних активів є аналіз витрат на біологічні перетворення.

«Узагальнюючими показниками ефективності використання матеріальних витрат на біологічні перетворення є матеріаловіддача, матеріаломісткість, питома вага матеріальних витрат в собівартості продукції» [48] (таблиця 3.7). В процесі аналізу виявлено, що обсяг випуску продукції у порівняльних цінах 2019 року у минулому році становить 32544 тис. грн., що більше на 11%, ніж у звітному році. Проте собівартість продукції у звітному році навпаки зросла до 15900,10 тис. грн. Можна зробити висновок, що негативна тенденція зростання витрат на біологічні перетворення зумовлена зростанням матеріаломісткості продукції, оскільки частка матеріальних витрат у собівартості продукції у 2019 році зросла на 2,8% і становить 64,2%. Отже, зниження ефективності використання матеріальних ресурсів є ключовим фактором впливу на зростання витрат.

Таблиця 3.7 – Аналіз ефективності матеріальних витрат на біологічні перетворення

№ з/п	Показники	Попередній рік	Звітний рік	Динаміка	
				Δ	Тр, %
1.	Обсяг випуску продукції у порівняльних цінах, тис. грн.	32544	25749,98	-6794,0	79,1%
2.	Собівартість, тис. грн.	12 112,20	15 900,10	3787,9	131,3%
3.	Матеріальні витрати на виробництво продукції, тис. грн.	7441,5	10214,9	2773,4	137,3%
4.	Матеріаловіддача	4,37	2,52	-185,2%	57,6%
5.	Матеріаломісткість	0,23	0,40	0,17	173,5%
6.	Питома вага матеріальних витрат в собівартості, %	61,4%	64,2%	2,8%	

Тобто у звітному році з 1 грн матеріальних витрат виготовлено 4,37 грн. готової продукції, що на 42% менше, ніж у минулому році. Відповідно до зменшення матеріаловіддачі вдвічі зросла матеріаломісткість продукції, що зумовило зростання матеріальних витрат на 2773,4 тис. грн. Отже, керівництву підприємства слід вжити заходів щодо ефективності використання матеріальних ресурсів.

Доцільно також провести аналіз використання робочого часу та продуктивності праці на підприємстві (таблиця 3.8).

Отже, ми бачимо, що на підприємстві загальна сума фонду оплати праці у звітному році становить 1590 тис. грн. та збільшилась на 415 тис. грн. у порівнянні з минулим роком, а також зросла середньооблікова кількість працівників до 35 осіб. Обсяг випуску продукції у порівняльних цінах зріс на 31,3%. Перевищення темпу росту фонду оплати праці над темпом росту обсягів виробництва є незначним. Річна продуктивність праці одного працівника становить 454,29 тис. грн., що на 12,5% більше, ніж у минулому році. А трудомісткість продукції навпаки впала на 9% у порівнянні з 2018 роком, це означає, що на виробництво 1 тис. грн. продукції у 2019 році витрачається 3,79 люд.-год.

Таблиця 3.8 – Аналіз використання трудових ресурсів на ТОВ ПЕК «Енергопроект»

№ з/п	Показники	Попередній рік	Звітний рік	Динаміка	
				Δ	Тр, %
1.	Собівартість продукції, тис. грн.	12112,20	15900,10	+3787,90	131,3
2.	Загальна сума фонду оплати праці, тис. грн.	1175	1590	+415,00	135,3
3.	Фонд оплати праці у % до обсягу виробництва	9,7%	10,0%	0,00	103,1
4.	Середньооблікова чисельність працівників, осіб	30	35	+5,00	116,7
5.	Середня заробітна плата, грн	39 166,67	45 428,57	+6261,90	116,0
6.	Відпрацьовано, люд.-год (людино-годин)	50414	60242	+9828,00	119,5
7.	Продуктивність праці	403,74	454,29	+50,55	112,5
8.	Трудомісткість	4,16	3,79	-0,37	91,0

Порівнюючи темпи росту заробітної плати та продуктивності праці, бачимо суттєве розходження показників. Темп росту заробітної плати на підприємстві складає 135,3%, а темп росту продуктивності праці 112,5%, що безумовно є негативною тенденцією.

Для повноти аналізу трудових ресурсів доцільно використати специфічну для рослинництва систему прямих і непрямих показників (таблиця 3.9).

Дослідження прямих та непрямих показників продуктивності праці свідчить, що відбулось зростання рівня продуктивності праці на 12,5%. Позитивною тенденцією на підприємстві є збільшення кількості працівників на підприємстві до 35 осіб (на 17%), також у 2019 році кількість відпрацьованих людино-годин збільшилась на 9828.

У 2019 році одним працівником вироблено продукції на 454,29 тис. грн., що більше, ніж у попередньому році на 50,55 тис. грн. Відповідно до цього приблизно на 10% росли у натуральному та вартісному обсязі такі показники використання трудових ресурсів та робочого часу як обсяг випуску продукції на 1 працівника та на 1 людино-годину, проте знизився

обсяг валової посівної площі на 1 працівника та на 1 людино-годину.

Таблиця 3.9 – Аналіз продуктивності праці на ТОВ ПЕК «Енергопроект»

№ з/п	Показники	Попередній рік	Звітний рік	Динаміка	
				Δ	Тр, %
1.	Собівартість продукції, тис. грн.	12112	15900	+3788	131,3%
2.	Обсяг випуску продукції, ц.	49947	39789	-10158	79,7%
3.	Валова посівна площа, га	1540	1529	-11	99,3%
4.	Середньооблікова чисельність працівників, осіб	30	35	+5	116,7%
5.	Відпрацьовано, люд.-год	50414	60242	+9828	119,5%
6.	Продуктивність праці	403,74	454,29	+50,55	112,5%
7.	Виробництво продукції, ц на 1 люд.-год	0,99	0,66	-0,33	66,7%
8.	Обсяг випуску продукції, тис. грн. на 1 люд.-год	0,24	0,26	+0,02	109,9%
9.	Обсяг випуску продукції, тис. грн. на 1 працівника	403,74	454,29	+50,55	112,5%
10.	Валова посівна площа, га на 1 люд.-год	0,03	0,03	-0,01	83,1%
11.	Валова посівна площа, га на 1 працівника	51,33	43,69	-7,65	85,1%

До загальних показників, які є суттєвими у процесі аналізу біологічних активів рослинництва відносяться рентабельність витрат на біологічні перетворення, віддача поточних біологічних активів рослинництва, коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягу виробництва сільськогосподарської продукції і витрат на біологічні перетворення.

Головним напрямом збільшення обсягів продукції землеробства є підвищення урожайності сільськогосподарських культур. Для цього господарства здійснюють комплекс заходів щодо підвищення родючості землі, запровадження інтенсивних технологій вирощування культур тощо.

Середній рівень урожайності по сукупності однорідних культур таких, як зернові, овочі або кормові культури (у перерахунку продукції в

кормоодиницях) залежить від зміни структури посівних площ. Для аналізу впливу цього фактора використовують показник урожайності при фактичних посівних площах культур і плановій їх урожайності з 1 га. На показники урожайності культур впливає багато технологічних і природних факторів, які знаходяться в складному взаємозв'язку між собою. Серед них: якість ґрунтів, сорт культури, додержання сівозмін, норма висіву та якість насіння або садивного матеріалу, кількість добрив, які вносяться, способи удобрення культури, строки виконання робіт, їх обсяг та якість, інші агротехнічні заходи. При аналізі впливу названих факторів на рівень урожайності крім методу порівняння використовують більш складні способи регресивно-кореляційного аналізу.

Для характеристики ефективності використання поточних біологічних активів рослинництва застосуємо загальні та специфічні показники. Доцільно також провести комплексний аналіз ефективності використання основних засобів, матеріальних та трудових ресурсів у процесі біологічних перетворень.

Не менш важливе значення має аналіз урожайності сільськогосподарських культур та агротехнічних заходів. Головним напрямом збільшення обсягів продукції землеробства є підвищення урожайності сільськогосподарських культур. Для цього господарства здійснюють комплекс заходів щодо підвищення родючості землі, запровадження інтенсивних технологій вирощування культур тощо. Урожайність – це середній збір того чи іншого виду продукції з одиниці площі (1 га, м² площі закритого ґрунту). Урожайність безпосередньо прямопропорційно впливає на розмір валового збору. При аналізі виконання плану з урожайності культур необхідно насамперед дати оцінку її рівню по господарству в цілому і по його підрозділах (відділках, бригадах, ланках). Для цього по кожній культурі порівнюють фактичні показники урожайності з плановими, а також показники окремих внутрішньогосподарських підрозділів між собою і кожен з них із загальногосподарськими

показниками.

«При аналізі урожайності важливо дати оцінку не лише фактично досягнутим показникам, а й плановим. Тому за базисні при порівнянні приймають показники урожайності за ряд років, за минулий рік, середні по об'єднанню або групі однотипних чи передових господарств.

Середній рівень урожайності по сукупності однорідних культур таких, як зернові, овочі або кормові культури (у перерахунку продукції в кормоодиницях) залежить від зміни структури посівних площ. Для аналізу впливу цього фактора використовують показник урожайності при фактичних посівних площах культур і плановій їх урожайності з 1 га. На показники урожайності культур впливає багато технологічних і природних факторів, які знаходяться в складному взаємозв'язку між собою. Серед них: якість ґрунтів, сорт культури, додержання сівозмін, норма висіву та якість насіння або садивного матеріалу, кількість добрив, які вносяться, способи удобрення культури, строки виконання робіт, їх обсяг та якість, інші агротехнічні заходи. При аналізі впливу названих факторів на рівень урожайності крім елементарних порівнянь використовують більш складні способи регресивно-кореляційного аналізу» [49].

Кореляційний аналіз дає можливість оцінити достовірність зв'язку, а також визначити економічну ефективність того чи іншого фактора інтенсифікації виробництва. Результати такого аналізу можуть бути використані для обґрунтування підвищення показників урожайності культур, що передбачається планами господарства, а також при аналізі ефективності додаткових витрат на мінеральні добрива.

Загалом, технологія виробництва продукції рослинництва регламентує оптимальну систему агрозаходів, дотримання яких має забезпечити підприємству запланований валовий збір продукції, а відхилення в той чи інший бік призводить до зниження врожайності і, як наслідок, – до збитків. Все це потребує неперервного поопераційного аналізу дотримання технологічної дисципліни, тобто детального вивчення системи агрозаходів з

точки зору її відповідності вимогам технології або її оперативного коригування під впливом форс мажорних обставин. Мета такого аналізу – пошук оптимального співвідношення між системою агротехнічних заходів та витратами на їх проведення, підпорядкування збільшення обсягу продукції раціональному використанню ресурсів, оптимізації технології; цілеспрямоване управління технологією.

Слід відзначити, що в процесі виконання агротехнічних заходів, необхідно дотримуватись інтенсивної технології. Виконання зазначених заходів потребує належного контролю за технологією виробництва. Тому запровадження інтенсивних технологій виробництва, у свою чергу, посилює роль аналізу в підвищенні урожайності культур, яка залежить від кожного з названих факторів, однак кількісно виміряти їх вплив шляхом елементарних порівнянь практично неможливо. Для цього використовують при аналізі такі складні способи, як групування, кореляцію тощо [46].

Таким чином, виявлено, що на першому етапі аналізу поточних біологічних активів рослинництва є доцільно провести горизонтальний у сукупності з трендовим та вертикальний аналіз. Також доцільно проаналізувати якість продукції, отриманої за рахунок поточних біологічних активів. Це дасть змогу проаналізувати динаміку, структурні зрушення, стан якості сільськогосподарської продукції, частково дослідити платоспроможність та стійкість фінансового становища підприємства.

Проведений аналіз динаміки, структури та якості поточних біологічних активів дозволив з'ясувати, що в цілому по підприємству протягом останніх років спостерігаються негативні тенденції: зменшився обсяг випуску, розмір посівних площ, дохід від реалізації продукції та знизився рівень якості продукції. Подальший аналіз полягає у з'ясуванні факторів впливу на використання та ефективність поточних біологічних активів і, як наслідок, на ліквідність та платоспроможність підприємства.

З урахуванням специфіки роботи сільськогосподарських підприємств, які спеціалізуються на вирощуванні продукції рослинництва, особливого

значення набуває аналіз використання біологічних активів. Особливість аналізу полягає в комплексному підході, що передбачає дослідження системи показників за напрямками: ефективності використання біологічних активів та витрат на їх утримання; віддачі та рентабельності.

У роботі розраховано узагальнюючі показники ефективності використання матеріальних витрат, використання робочого часу та продуктивності праці. Спостерігається негативна тенденція зростання витрат на біологічні перетворення, яка зумовлена зростанням матеріаломісткості продукції, оскільки частка матеріальних витрат у собівартості продукції у 2018 році зросла на 2,8%. Річна продуктивність праці одного працівника становить 454,29 тис. грн., що на 12,5% більше, ніж у минулому році. А трудомісткість продукції навпаки впала на 9% у порівнянні з 2017 роком. Темп росту заробітної плати на підприємстві перевищує темп росту продуктивності праці. Таким чином проведений аналіз свідчить про необхідність пошуку резервів підвищення ефективності витрат на біологічні перетворення, а саме матеріальних витрат, які мають найбільш вагомий вплив на собівартість сільськогосподарської продукції.

3.3 Шляхи підвищення ефективності використання поточних біологічних активів на підприємстві

Основними напрямками підвищення ефективності управління розвитком рослинництва і використання його поточних біологічних активів є збільшення обсягів виробництва продукції та забезпечення раціонального рівня витрат.

Для виявлення впливу ефективності використання матеріальних ресурсів на підприємстві проведемо факторний аналіз [50] (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Аналіз ефективності матеріальних витрат на біологічні перетворення

№ з/п	Показники	Попередній рік	Звітний рік	Динаміка	
				Δ	Тр, %
1.	Обсяг випуску продукції у порівняльних цінах, тис. грн.	32544	25749,98	-6794,0	79,1%
2.	Матеріальні витрати на виробництво продукції, тис. грн.	7441,5	10214,9	+2773,4	137,3%
3.	Матеріаловіддача	4,37	2,52	-1,85	57,6%

Факторний аналіз обсягу виробництва продукції рослинництва:

$$ум_0 = 7441,5 \times 4,37 = 32519,36 \text{ тис. грн.}$$

$$ум_1 = 10214,9 \times 4,37 = 44639,11 \text{ тис. грн.}$$

$$ум_2 = 10214,9 \times 2,52 = 25741,55 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta у_a = 12119,75 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta у_b = -18897,56 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{Балансова перевірка: } -6794 = -6794$$

Отже, у 2019 році відбулось зниження обсягу випуску на 20%.

Проведений факторний аналіз дозволив виявити, що за рахунок зростання матеріальних витрат на 2773,4 тис. грн. (на 37,3%) відбулось зростання обсягу випуску на 12119,75 тис. грн. А зниження фондівіддачі на 1,85 грн. (на 42%) призвело до зниження обсягу випуску на 18897,56 тис. грн.

Проведений аналіз дозволив з'ясувати, що у 2018 році знизилась ефективність використання матеріальних ресурсів, що призвело до зниження обсягу випуску на 18897,56 тис. грн. Отже, керівництву підприємства слід вжити заходів щодо ефективності їх використання. Внутрішніми резервами на підприємстві є зниження обсягу матеріальних витрат та збільшення матеріаловіддачі.

Для дослідження впливу ефективності використання трудових ресурсів на собівартість виробленої продукції (таблиця 3.11).

Таблиця 3.11 – Динаміка ефективності використання основних засобів на ТОВ ПЕК «Енергопроект»

Показники	2018 р.	2019 р.	Динаміка	
			абс. +/-	Т.Р.,%
Собівартість виготовленої продукції, тис. грн.	12112	15900	+3788	131,3
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	30	35	+5	116,7
Продуктивність праці	403,74	454,29	+50,55	112,5

Факторний аналіз обсягу виробництва продукції рослинництва:

$$y_{m_0} = 30 \times 403,74 = 12112,2 \text{ тис. грн.}$$

$$y_{m_1} = 35 \times 403,74 = 14130,9 \text{ тис. грн.}$$

$$y_{m_2} = 35 \times 454,29 = 15900,15 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta y_a = 2018,7 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta y_b = 1769,25 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{Балансова перевірка: } +3788 = +3788$$

Отже, у 2019 році відбулось зростання обсягу випуску на 31,3%. Проведений факторний аналіз дозволив виявити, що за рахунок зростання середньооблікової кількості працівників на 5 осіб, відбулось зростання обсягу випуску на 2018,7 тис. грн. А зростання продуктивності праці на 50,55 тис. грн. призвело до зростання обсягу випуску на 1769,25 тис. грн.

Отже, порівнюючи темпи росту заробітної плати та продуктивності праці, бачимо суттєве розходження показників. Темп росту заробітної плати на підприємстві складає 135,3%, а темп росту продуктивності праці 112,5%, що безумовно є негативною тенденцією. Дослідження прямих та непрямих показників продуктивності праці свідчить, що відбулось зростання рівня продуктивності праці на 12,5%.

Позитивною тенденцією на підприємстві є збільшення ефективності використання трудових ресурсів. У 2019 році одним працівником вироблено продукції на 454,29 тис. грн., що більше, ніж у попередньому році на 50,55 тис. грн. Відповідно до цього приблизно на 10% росли у натуральному та вартісному обсязі такі показники використання трудових ресурсів та

робочого часу як обсяг випуску продукції на 1 працівника та на 1 людино-годину.

У сучасній практиці господарювання у процесі управління витратами підприємства популярністю користується метод АВС-аналізу. Цей метод є простим у використанні, проте потужним інструментом аналізу, оскільки дозволяє виявити витрати, які потребують особливого контролю. АВС-аналіз базується на принципі Парето, суть якого зводиться до наступного: контроль щодо невеликої кількості елементів дозволяє контролювати ситуацію в цілому.

Загальний алгоритм проведення АВС-аналізу включає такі етапи:

- визначення об'єктів аналізу;
- визначення параметру за яким буде проводитися аналіз;
- ранжування об'єктів дослідження в порядку зменшення параметру;
- визначення груп А, В, С.

Тому керівництво повинно виявити ці невеликі величини, лише тоді можна досить швидко впливати на всю сукупність відповідно до поставленої цілі.

Застосовують різні методи виділення груп номенклатурних позицій у АВС-аналізі: емпіричний, метод суми, диференціальний метод, метод багатокутника, метод дотичних, метод петлі. У роботі буде застосовано метод суми, перевага якого в його гнучкості. Проведемо АВС-аналіз для виявлення статей витрат, які вимагають найбільшої уваги, та пріоритетних напрямів зниження собівартості продукції (таблиця 3.12).

Проведений АВС-аналіз свідчить, що майже 60% витрат на біологічні перетворення становлять витрати на мінеральні добрива, пальне та мастильні матеріали. Отже, у першу чергу за цими статтями витрат відповідальні особи на підприємстві повинні вести оперативний аналіз та контролювати небажані відхилення. Також вагомими статтями витрат є інші матеріальні витрати і витрати на насіння та посадковий матеріал. Ці статті витрат на біологічні перетворення також потребують уваги управлінського

персоналу. Статті витрат, що входять до групи В, а саме амортизація та оплата праці, займають меншу частку – 14% і потребують поточного аналізу.

Таблиця 3.12 – АВС-аналіз витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва на ТОВ ПЕК «Енергопроект» (за 2018-2019 рр. у середньому)*

Стаття витрат	Сума, тис. грн.	Питома вага у загальній сумі, %	Питома вага наростаючим підсумком, %	Група
Мінеральні добрива	2896,2	21,5%	21,5%	А
Інші прямі витрати	2527,45	18,8%	40,3%	А
Пальне і мастильні матеріали	2381,3	17,7%	58,0%	А
Інші матеріальні витрати	1699,4	12,6%	70,6%	А
Насіння та посадковий матеріал	1558,15	11,6%	82,2%	А
Амортизація необоротних активів	1097,65	8,2%	90,3%	В
Оплата праці	773,65	5,7%	96,1%	В
Оплата послуг сторонніх організацій	353,85	2,6%	98,7%	С
Відрахування на соціальні заходи	174,6	1,3%	100,0%	С

*розраховано автором на основі звітності ТОВ ПЕК «Енергопроект»

Наглядно результати АВС-аналізу наведені на рисунку 3.3.

Разом із тим наведене групування витрат не дає змоги оцінити обсяги витрат окремо за кожною культурою. Пропонуємо проводити детальніший аналіз статей витрат по кожній з сільськогосподарських культур, вирощуваних на досліджуваному підприємстві (Додаток III). Це дозволить виявити найбільш вагомні статті витрат окремо за кожним видом поточних біологічних активів рослинництва та виокремити пріоритетні напрями оперативного контролю на сільськогосподарських підприємствах.

Розвиток інформаційного суспільства вимагає оновлення та удосконалення методів управління суб'єктів господарювання, які мають відповідати новим вимогам економічного й соціального життя. Це зумовлює необхідність розвитку методики обліку та аналізу діяльності підприємства,

як основного інформаційного джерела для управління всіма процесами, що відбуваються в сільському господарстві.

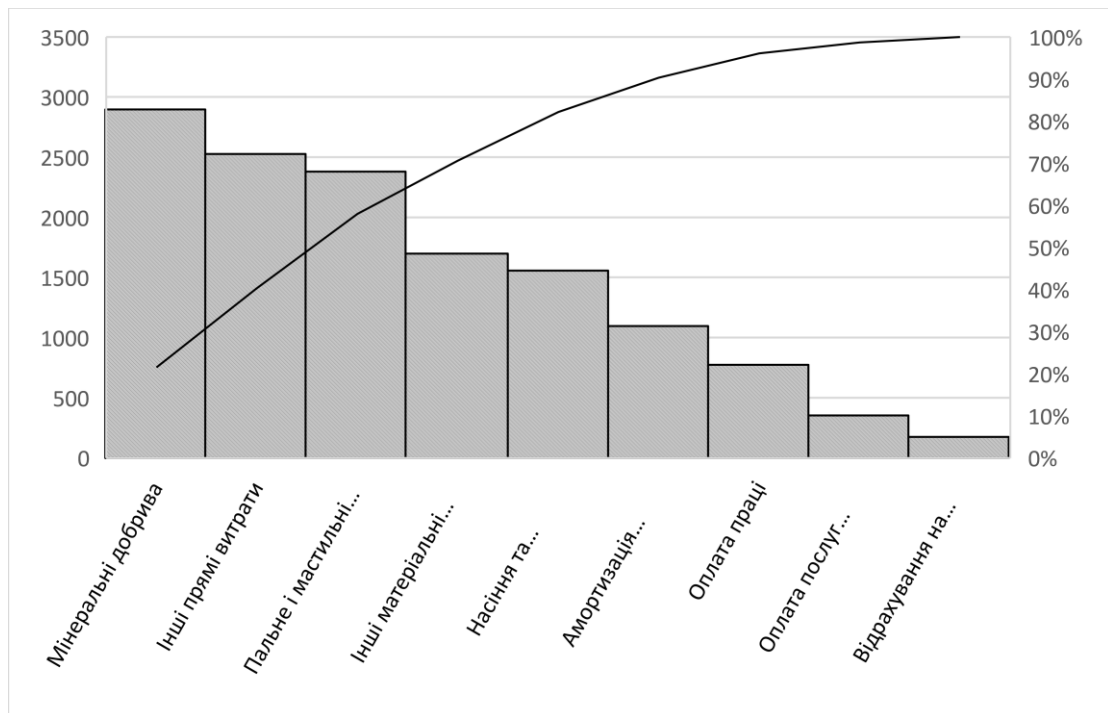


Рисунок 3.3 – ABC-аналіз витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва на ТОВ ПЕК «Енергопроект» (за 2017-2018 рр. у середньому)

[розраховано автором на основі звітності ТОВ ПЕК «Енергопроект»]

Найбільш поширеними методами для застосування аналітичних процедур є логічні методи аналізу (метод порівняння, балансовий метод, метод відносних і середніх величин, графічний, табличний, групування), статистико-математичні методи (кореляційно-регресійний аналіз, математичне програмування, матричні методи і моделі), евристичні методи, побудовані на використанні професійного досвіду та інтуїції спеціалістів аналітичного підрозділу та управлінських працівників в цілому під час розв'язання аналітичних задач.

Модель обліково-аналітичного забезпечення полягає у ефективній діяльності, тому що актуалізується потреба пошуку нових технологій роботи із даними, нових механізмів їх структуризації для раціоналізації

діяльності людини, а тому нами запропоновано план персоніфікації обліково-аналітичного забезпечення раціонального управління поточними біологічним активами рослинництва (Додаток Щ).

Отже, проведений аналіз дозволив з'ясувати, що у 2018 році знизилась ефективність використання матеріальних ресурсів, що призвело до зниження обсягу випуску на 18897,56 тис. грн. Отже, керівництву підприємства слід вжити заходів щодо ефективності їх використання. Внутрішніми резервами на підприємстві є зниження обсягу матеріальних витрат та збільшення матеріаловіддачі.

Темп росту заробітної плати на підприємстві складає 135,3%, а темп росту продуктивності праці 112,5%, що безумовно є негативною тенденцією. Дослідження прямих та непрямих показників продуктивності праці свідчить, що відбулось зростання рівня продуктивності праці на 12,5%. Позитивною тенденцією на підприємстві є збільшення ефективності використання трудових ресурсів.

Ми вважаємо, що особливістю аналізу ефективності вирощування поточних біологічних активів рослинництва є аналіз витрат на біологічні перетворення. Відповідно нами проведено АВС-аналіз результати, якого дозволяють виявити статті витрат, за якими відповідальні особи на підприємстві повинні вести оперативний аналіз та контролювати небажані відхилення. Разом із тим наведене групування витрат не дає змоги оцінити їх обсяг окремо за кожною культурою.

Тому ми пропонуємо проводити детальніший аналіз статей витрат по кожній з сільськогосподарських культур, вирощуваних на підприємстві. Це дозволить виявити найбільш вагомні статті витрат окремо за кожним видом поточних біологічних активів рослинництва та виокремити пріоритетні напрями оперативного контролю на сільськогосподарських підприємствах.

Отже, для підвищення рентабельності, показників ліквідності та ділової активності на підприємстві необхідно переглянути виробничу стратегію підприємства. Внутрішніми резервами, які впливають на обсяг

виробництва є, насамперед, матеріальні витрати і матеріаловіддача, оскільки виробництво є матеріаломістким. Також необхідно покращувати ефективність усіх ресурсів підприємства комплексно. Проте, оскільки підприємство займається сільським господарством, то досить вагомим залишається фактор урожайності, і підприємству необхідно постійно шукати шляхи підвищення урожайності вирощуваних культур.

ВИСНОВКИ

Організація і методика обліку є підґрунтям для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, інформаційною підтримкою для вибору альтернативних управлінських дій, а контроль є одним із важливих факторів забезпечення безперервного та постійного функціонування підприємства. Це характерно також для стратегічно важливої для української економіки галузі – агропромислового комплексу. Результати проведеного дослідження дозволили зробити наступні висновки.

У роботі уточнено сутність поняття «біологічні активи». На основі теоретичного узагальнення ми вважаємо, що біологічні активи – це природні ресурси, що виступають у формі тварин та рослин, які в процесі генетично обумовлених змін здатні продукувати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, що в кінцевому результаті призведе до отримання доходу та інших економічних вигід та забезпечить екологічний баланс. Досліджено сутність поняття «внутрішній контроль поточних біологічних активів рослинництва». Ми вважаємо, що цю категорію слід розуміти як систему управління специфічними ресурсами сільськогосподарських підприємств – біологічними активами, у процесі систематичного збору, аналізу та перевірки обліково-аналітичної інформації та моніторингу бізнес-процесів підприємства задля попередження, виявлення та запобігання помилок та шахрайства на усіх етапах відображення в обліку та звітності.

Ми виявили та дослідили ключові елементи, поширені помилки та проблеми відображення біологічних активів в обліковому процесі сільськогосподарських підприємств та на основі цього ми зробили спробу сформулювати основні завдання системи внутрішнього контролю щодо біологічних активів. Запропоновані завдання враховують встановлення законності проведених операцій з біологічними активами, перевірку

фактичної наявності та стану, визначення правильності синтетичного і аналітичного обліку витрат на біологічні перетворення, постійне забезпечення керівників і спеціалістів оперативною інформацією, перевірка правильності застосування методики обліку та оцінки біологічних активів рослинництва і сільськогосподарської продукції відповідно до встановлених вимог. Для впорядкування і забезпечення чіткості етапів контролю ми уточнили аспекти організації дієвої системи контролю в аграрних підприємствах з урахуванням специфіки галузі рослинництва. Ми проаналізували та запропонували заходи для організації служби внутрішнього контролю, внутрішніх регламентів щодо даної служби, формування методики, інструментів та процедур, що є специфічними контролю у даній галузі, інформаційного середовища підприємства, формування бази обліково-аналітичної інформації. У роботі обґрунтовано необхідність безперервно здійснювати розвиток системи контролю.

Проведено дослідження організаційно-економічної характеристики ТОВ ПЕК «Енергопроект». Протягом досліджуваного періоду підприємство є прибутковим, проте сума прибутку має тенденцію до зниження, бо темп росту витрат перевищує темп росту доходу. Оскільки основним видом діяльності підприємства є вирощування зернових культур, бобових культур і насіння олійних культур, негативний вплив на зменшення суми прибутку мало зростання витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва. Це дозволяє зробити висновок, що підприємство потребує ретельного аналізу вирощування поточних біологічних активів рослинництва, використання витрат на їх біологічні перетворення та зміни стратегії виробництва. Тому для досліджуваного підприємства актуальним є питання пошуку шляхів підвищення ефективності господарської діяльності.

Зроблено огляд нормативно-правового забезпечення та спеціальної літератури з питань обліку біологічних активів та визначено, що нормативні документи, якими регулюється облік біологічних активів формують чотирьохрівневу систему регулювання. Детально досліджено вітчизняні та

міжнародні стандарти бухгалтерського обліку біологічних активів, виявлено спільні та відмінні риси. Під час аналізу нормативно-правових актів виявлено проблемні аспекти регулювання обліку поточних біологічних активів рослинництва. Виокремлено обов'язкові складові наказу про облікову політику, які враховують специфічні особливості обліку біологічних активів та є передумовою формування якісного обліково-аналітичного забезпечення аграрних підприємств.

Проаналізовано документальне оформлення та методичне забезпечення обліку поточних біологічних активів рослинництва на ТОВ ПЕК «Енергопроект». Визначено, що ключовим елементом відображення біологічних активів в обліковому процесі сільськогосподарських підприємств є їх первісне визнання. На підставі проведеного дослідження методичних вказівок щодо обліку поточних біологічних активів рослинництва розроблена схема порядку їх визнання. Окреслено загальні положення визначення вартості біологічних активів при первісному визнанні, на дату балансу та на дату вибуття. Виявлено проблемні аспекти відображення вартості поточних біологічних активів у звітності, які не дозволяють користувачам отримати необхідну інформацію про якісну характеристику потенціалу даних активів та ефективність їх використання.

На основі проведеного аналізу документального та методичного забезпечення обліку поточних біологічних активів запропоновано заходи щодо удосконалення обліку біологічних активів. А саме розроблено первинні документи: Акт приймання-передачі біологічних активів до зареєстрованого капіталу, Акті приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів, Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю. Визначено обов'язкові елементи наказу про облікову політику сільськогосподарських підприємств, а саме: склад статей витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів; методи обліку витрат; порядок визначення собівартості

продукції; методика оцінки поточних біологічних активів на дату надходження, вибуття та на дату балансу. А також розроблена форма управлінського звіту, що враховує специфічні показники.

Ми розглянули основні форми та методи контролю поточних біологічних активів рослинництва на сільськогосподарських підприємствах. На основі цього ми розробили заходи поетапного виконання перевірки поточних біологічних активів рослинництва, сільськогосподарської продукції та витрат на біологічні перетворення. Це дозволить визначитись з вибором доцільних процедур та розробкою практичних рекомендацій щодо їх виконання. У роботі ми запропонували практичні рекомендації щодо процедур, які забезпечать виконання ключових завдань внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва, спираючись на базові процедури контролю та під кожен процедуру розробили внутрішній документ контролера, у якому відображаються ключові аспекти процедури та висновок щодо певної ділянки чи процесу обліку поточних біологічних активів рослинництва. Розроблено моделі бізнес-процесів сільськогосподарських підприємств («AS IS», «TO BE») у рамках імітаційного моделювання на основі опитування працівників досліджуваного підприємства. У розробленій нами моделі «TO BE» запропоновано заходи, що підвищать рівень ефективності контролю аграрних підприємств щодо поточних біологічних активів рослинництва.

Для забезпечення комплексності аналітичної складової управління поточними біологічними активами рослинництва, з урахуванням їх природно-економічних особливостей і кон'юнктури ринку аграрної продукції, уточнено мету та визначено завдання їх аналізу. Це дозволило обґрунтувати виокремлення напрямів аналізу поточних біологічних активів рослинництва з деталізацією кожного. Проведений аналіз динаміки і структури поточних біологічних активів дозволив виявити, що основними видами сільськогосподарських культур на підприємстві є пшениця, ячмінь, горох та соняшник, а також визначено частку кожного виду продукції у

загальній сумі обсягу випуску. У роботі проведено порівняльний аналіз урожайності біологічних активів на підприємстві з загальною урожайністю в Запорізькому регіоні за звітний рік. З'ясовано, що більшість видів поточних біологічних активів рослинництва на досліджуваному підприємстві має урожайність більшу, ніж в цілому по регіону, до якого належить підприємство. У роботі розраховано узагальнюючі показники ефективності використання поточних біологічних активів. З'ясовано, що внутрішніми резервами, які впливають на обсяг виробництва на підприємстві є, насамперед, матеріальні витрати. Крім того, необхідно покращувати ефективність усіх ресурсів підприємства комплексно. Оскільки підприємство займається сільським господарством, то досить вагомим залишається фактор урожайності, і підприємству необхідно постійно шукати шляхи підвищення урожайності вирощуваних культур.

Запропоновано проводити ABC-аналіз, результати якого дозволяють виявити статті витрат, за якими відповідальні особи на підприємстві повинні вести оперативний аналіз та контролювати небажані відхилення. У роботі проведено детальний ABC-аналіз витрат на біологічні перетворення на ТОВ ПЕК «Енергопроект», що дозволило виявити найбільш вагомі статті витрат окремо за кожним видом поточних біологічних активів рослинництва та виокремити пріоритетні напрями оперативного контролю на сільськогосподарських підприємствах.

Запропоновані заходи дозволять створити інформаційну базу та удосконалити методичне забезпечення системи досліджуваного підприємства та можуть застосовуватись на інших сільськогосподарських підприємствах. Напрямами подальших досліджень є оптимізація виконання та документального оформлення вже запропонованих процедур; дослідження та удосконалення бізнес-процесів та розробка нових процедур, що доцільно застосовувати при оновленні системи обліку та звітності.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Біологічні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. Дата оновлення: 05.01.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 14.06.2020).
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності, редакція станом на 01.01.2015 р. Дата оновлення: 21.10.2020. URL: <http://www.ifrs.org> (дата звернення: 21.10.2020).
3. Богданюк О. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 21 с.
4. Калінчук В. В., Саєнко О. Р. Удосконалення внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва. *Сучасні проблеми менеджменту* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 19 жовтня 2018 р. Київ, 2018. С. 234–236.
5. Дерій В. А. Облік, контроль і аналіз в системі управління біологічними активами. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. Вінниця, 2014. №4. С. 144–149.
6. Калінчук В. В., Сьомченко В. В. Особливості організації системи внутрішнього контролю біологічних активів. *Інфраструктура ринку*. Одеса, 2020. №43. С. 461–465.
7. Лазаришина І. Д., Погребняк Н. Д. Напрями удосконалення аналітичного забезпечення управління довгостроковими біологічними активами рослинництва. *Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економіка»*. Рівне, 2014 р. Вип. 1(65). С. 250–257.
8. Гончаренко Н. В. Облік та аналіз біологічних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 17 с.
9. Однашева О. О., Якубенко Ю. Л. Економічний аналіз та

оптимізація обліку використання біологічних активів рослинництва. *Економічний аналіз: зб. наук. пр.* Тернопіль, 2016. Том 23. № 1. С. 183–188.

10. Юзва Р. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості : автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09 Тернопіль, 2011. 20 с.

11. Штангрет А. М. Процес здійснення обліково-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою підприємства. *Наукові записки*. Київ, 2015. №1(50). С. 15–22.

12. Стародубцева Т. В. Аналіз динаміки та структури продукції сільського господарства. *Статистика – інструмент соціально-економічних досліджень*. Одеса, 2017. Вип. 3. С. 114–119.

13. Лень В. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління: поняття та структура. *Облік і фінанси*. Київ, 2016. № 1. С. 38–44.

14. Макаренко А. С. Обліково-аналітичне забезпечення управління раціональним лісокористуванням : дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2018. 271 с.

15. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73. Дата оновлення: 21.02.2008. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08> (дата звернення: 14.06.2020).

16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. Дата оновлення: 30.12.2013. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення: 14.06.2020).

17. Запаси: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене наказом Міністерства України від 20.10.1999 р. № 246. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 14.06.2020).

18. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 14.06.2020).

19. Сук Л. К. Облік реалізації біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. Київ, 2015. № 10. С. 6–13.

20. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку : дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09. Житомир, 2010. 420 с.

21. Китайчук Т. Г. Проблеми обліку доходів та витрат від первісного визнання біологічних активів. *Економіка та менеджмент. Економічні науки*. Київ, 2012. № 9(2). С. 188–193.

22. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 18.03.2014. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#n13> (дата звернення: 24.06.2020).

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.10.1999 р. № 291. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 24.06.2020).

24. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», затверджена Наказом Державного комітету статистики України від 06.11.2007 р. № 403. Дата оновлення: 01.01.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07#Text> (дата звернення: 14.06.2020).

25. Калінчук В. В., Гончарова В. Г. Оцінка біологічних активів. *Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф.,

м. Запоріжжя, 26–27 жовтня 2017 р. Запоріжжя, 2017. С. 133–135.

26. Собченко А. М. Теоретичні аспекти побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2016. №2. С. 36–46.

27. Калінчук В. В., Варламова І. С. Особливості первісного визнання поточних біологічних активів рослинництва. *Проблеми і перспективи інноваційного розвитку аграрного сектора економіки в умовах інтеграційних процесів* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 25 жовтня 2018 р. Харків, 2018. С. 160–161.

28. Калінчук В. В., Проскуріна Н.М. Удосконалення документального забезпечення сільськогосподарських підприємств в умовах переходу на МСФЗ. *Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Острог, 25 жовтня 2019 р. Острог, 2019. С. 246–250.

29. Калінчук В. В., Урусова З. П. Удосконалення комп'ютерного обліку на сільськогосподарських підприємствах. *Управління соціально-економічним розвитком держави та регіонів* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 26–27 квітня 2018 р. Запоріжжя, 2018. С. 193–194.

30. Івахненко С. В. Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. Київ, 2008. № 7. С. 55–64.

31. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

32. Калінчук В.В., Урусова З.П. Удосконалення системи внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва. *Економіка і суспільство*. Мукачево, 2018. №19. С. 1376–1381.

33. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Дата оновлення: 18.11.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 14.07.2020).

34. Калінчук В. В., Рибалко О.М. Особливості внутрішнього контролю аграрних підприємств. *Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 07–08 листопада 2019 р. Запоріжжя, 2019. С. 137–138.

35. Калінчук В. В., Варламова І.С. Актуальність впровадження системи контролю на підприємствах. *Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 15–16 жовтня 2020 р. Запоріжжя, 2020. С. 137–138.

36. Іщенко Я. П., Іщенко М. Ю. Сутність витрат на біологічні перетворення та особливості методики їх обліку. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. Мелітополь, 2013. № 2(4). С. 111–117.

37. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. Дата оновлення: 14.11.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 24.07.2020).

38. Калінчук В. В., Радєва О.Г. Застосування інформаційних технологій для перевірки повноти розкриття інформації у фінансовій звітності. *Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 15–16 жовтня 2020 р. Запоріжжя, 2020. С. 137–138.

39. Чорнобай Л. І. Бізнес-процеси підприємства: загальна характеристика та економічна суть. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. Львів, 2013. № 769. С. 125–131.

40. ISO standards. URL: <https://www.iso.org/standards.html> (дата звернення: 14.08.2020)

41. Monteleone M. How to Develop As-Is and To-Be Business Process? *Visual paradigm*. Texas, 2016. P. 65–78 URL: <https://www.visual-paradigm.com/tutorials/as-is-to-be-business-process.jsp?format=pdf> (дата звернення: 14.08.2020)
42. Fosslund S. Modeling As-is, Ought-to-be and To-be – Experiences from a Case Study in the Health Sector. *Short and doctoral consortium papers*. Valencia, 2015. P.120–127. URL: http://ceur-ws.org/Vol-1497/PoEM2015_ShortPaper2.pdf (дата звернення: 14.08.2020).
43. Пуцентейло П. Р. Особливості функціонування аналітичного забезпечення підприємств. *Інноваційна економіка*. Тернопіль, 2015. № 1. С. 194–198.
44. Дерій В. А. Облік, контроль і аналіз в системі управління біологічними активами. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. Київ, 2014. №4. С. 144–149.
45. Голячук Н. В. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством. *Економічний аналіз*. Тернопіль, 2010. Вип. 6, С. 408–410.
46. Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 232 с.
47. Рябенко Л. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління стратегічним розвитком сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 28 с.
48. Kalinchuk V.V., Umanska Yu.M. Accounting and analytical aspects of crop farming's biological transformation costs of current biological assets. *Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences*. Zaporizhzhia, 2019. № 3 (43). P. 72–76.
49. Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Житомир, 2012. № 3 (24). С. 83–88.

50. Калінчук В. В., Пушкарь І.В. Особливості факторного аналізу біологічних активів рослинництва. *Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 25–26 жовтня 2018 р. Запоріжжя, 2018. С. 139–140.
51. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.
52. Жук В. М. Облік сільськогосподарської діяльності : навч. посіб. Київ : Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.
53. Перевозник Н. В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності. *Формування ринкових відносин в Україні*. Київ, 2007. №8 (75). С. 71–76.
54. Сук Л. К. Облік біологічних активів. *Облік і фінанси АПК*. Київ, 2006. №9–10. С. 128–134.
55. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. Київ, 2010. № 4. С. 32–37.
56. Калінчук В. В., Череп А. В., Сьомченко В. В. Особливості класифікації біологічних активів сільськогосподарськими підприємствами. *Вісник Приазовського державного технічного університету. Економічні науки*. Маріуполь, 2017. №34. С. 348–354.
57. Калінчук В. В., Гончарова В. Г. Облік витрат на екологізацію діяльності підприємства. *Управління соціально-економічним розвитком держави та регіонів* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 26–27 квітня 2018 р. Запоріжжя, 2018. С. 170–171.
58. Пушкар М. С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 140 с.
59. Гордієнко М. І. Економічна сутність складових господарського контролю. *Економіка АПК*. Київ, 2007. № 9. С. 78–83.
60. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 532 с.

61. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. Київ: Ельга, Ніка – Центр, 2002. 360 с.
62. Калюга Є. В., Шендерівська Ю. Л. Оцінка біологічних активів як елемент методу бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2017. №4(78). С.33–39.
63. Business Accounting Standard «Biological assets» approved by Resolution № 6 of October 2004 of the Standards Board of the Public Establishment the Institute of Accounting of the Republic of Lithuania. URL: <http://www.avnt.lt/assets/Veiklossritys/Apskaita/VAS/VAS-angl-kalba/17-BASBIOLOGICAL-ASSETS.pdf> (дата звернення: 25.06.2020).
64. National accounting standard 6 «Peculiarities of accounting at agricultural enterprises»: Order of the Government of the Republic of Moldova No. 710 of 03.09.1994. URL: http://www.contabilitate.md/pdf_art/pdf_54-72_RUS.pdf (дата звернення: 25.06.2020).
65. Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» ПБУ.../06. Министерство сельского хозяйства Российской Федерации. URL: <http://www.mcx.ru/documents/document/show/2638.77.htm> (дата звернення: 25.06.2020).
66. Макулова А. Т., Байболтаева Н. А. Проблемы учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в Республике Казахстан в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство». Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). Мелітополь, 2013. № 1(1). С. 327–336.
67. Favato G., Mills R. Identifying best practices in cost management. *Henley Manager Update*. London, 2017. Vol.18. №3. P. 43–52.
68. Henri J. F., Boiral O., Roy M. J. Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *The British Accounting Review*. London, 2016. 48(2). P. 269–282.
69. Мулик Т. О., Материнська О. А., Пльонсак О. Л. Аналіз

господарської діяльності : навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2017. 288 с.

70. Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. М. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2005. 592 с.

71. Калінчук В.В., Урусова З.П. Аспекти корпоративної соціальної відповідальності у процесі вирощування поточних біологічних активів рослинництва. *Інфраструктура ринку*. Одеса, 2019. №29. С. 558–562.

72. Гетманчук К. С., Пар'єва. О. О. Дослідження становлення методології бухгалтерського обліку. *Проблеми ринку та розвитку регіонів України в ХХІ столітті* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Одеса, 5–9 грудня 2016 р. Одеса, 2016. С. 28–31.

73. Бахчиванжи Л.А. Діагностика стану обліково-аналітичного забезпечення управління поточними біологічними активами. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Миколаїв, 2017. № 15. С. 572–578.

74. Касич А. О. Науково-методичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства. *Проблеми економіки*. Харків, 2013. №1. С. 191–196.

75. Гудзинський О. Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту. *Облік і фінанси АПК*. Київ, 2008. № 3. С.89–93.

ДОДАТОК А

Дослідження трактування дефініції «біологічний актив» вітчизняними науковцями

Таблиця А.1 – Визначення поняття «біологічний актив»*

Автор	Зміст твердження
Богданюк О. В. [3]	<p>На макро- рівні: біологічні активи – це частина національного багатства країни, на які встановлено право власності та які реалізують свої функції: ресурсну, екологічні послуги, забезпечення продовольством, підвищення добробуту населення.</p> <p>На мікро- рівні: біологічні активи – природні ресурси які використовуються в сільському господарстві, контролюються підприємством, здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції.</p>
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [51]	Актив біологічний – 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.
Жук В. М. [52]	Біологічні активи – живі організми (тварини та рослини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигід.
Перевозник Н. В. [53]	Біологічні активи – це живі рослини, тварини, а також інші біологічні ресурси, контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічного вигоди.
Сук Л. К., Сук П. Л. [54]	Біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів.
Кузьмович П. М. [55]	Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.
Вовчук Т. І. [46]	Біологічні активи – це сукупність живих організмів, які під впливом генетично обумовлених природних процесів їх зміни (росту, дегенерації, виробництва та відтворення) здатні продукувати додаткові біологічні активи та/або продукцію, готову до споживання або подальшої переробки і використання для виробництва інших продуктів споживання, а також у процесі раціонального їх використання можуть приносити іншу потенційну користь для людства, виступаючи джерелом національного багатства країни і найважливішим елементом екологічного природного балансу.

*узагальнено автором за джерелами, зазначеними в таблиці

ДОДАТОК Б

Узагальнена класифікація біологічних активів

Таблиця Б.1 – Класифікація біологічних активів*

Ознака	Вид
Залежно від виду господарської діяльності	сільськогосподарські біологічні активи
	Інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю
Приналежність до галузі сільського господарства	Біологічні активи рослинництва
	Біологічні активи тваринництва
За періодом участі в обороті підприємства	Поточні
	Довгострокові
	Незрілі
Відповідно до вартісного підходу	За справедливою вартістю
	За первісною вартістю
	За виробничою собівартістю
Залежно від права власності	Власні
	Орендовані
За характером відображення зносу	Амортизуються
	Не амортизуються
За ознакою зрілості	Зрілі
	Незрілі
Залежно від періодичності одержання продукції	Споживчі
	Носії
Залежно від екологічного спрямування	Екологічно чисті
	Традиційні
	ГМО
Залежно від мети використання	На продаж
	Для внутрішніх потреб
За походженням	Створені природою
	Створені людиною
За рівнем якості продукції	Абсолютний рівень якості
	Перспективний рівень якості
	Оптимальний рівень якості

*узагальнено автором за джерелами [3, 47, 56, 57]

ДОДАТОК В

Дослідження трактування дефініції «контроль» вітчизняними науковцями

Таблиця В.1 – Визначення поняття «контроль»*

Автор	Зміст твердження
Пушкар М. С. [58]	Метою існування контролю є отримання інформації особливого роду, яка характеризує кількісні та якісні показники господарської та фінансової діяльності підприємства: міру ефективності використання ресурсів, задіяних у процесах кругообігу капіталу, окремих видів діяльності, бізнес-процесів та економічного потенціалу.
Гордієнко М. І. [59]	Контроль як економічна категорія являє собою ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни; складову частину господарського управління, його функцію, метод реалізації управлінських рішень; джерело інформації про позитивні та негативні явища на ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети
Дерій В. А. [5]	За розумінням В. А. Дерія, близькі за значенням до слова «контроль» є слова «спостереження», «перевірка», «нагляд», «дослідження», «моніторинг», «огляд», «відображення», «порівняння» та «з'ясування». При цьому, дефініцію «контроль» вчений розглядає, як одну із функцій управління в усіх сферах людської діяльності
Виговська Н. Г. [60]	Контроль є самостійною функцією управління, однак він не поглинає інші функції, а взаємопроникає в них, активно впливаючи на ефективність їх використання.
Калюга Є. В. [61]	Контроль – діюча, науково обґрунтована і добре продумана система спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну виробничого споживання, що обмежуються фінансово-господарською діяльністю тільки підприємства.

*узагальнено автором за джерелами, зазначеними в таблиці

Характерні помилки в обліковому процесі поточних біологічних активів

Таблиця Д.1 – Характерні помилки, які виявляються при проведенні внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва, витрат на біологічні перетворення, сільськогосподарської продукції *

№	Вид помилок	Зміст допущеної помилки	Метод виявлення
1.	Помилки під час обліку і зберігання	1) не ведеться аналітичний облік руху біологічних активів та сільськогосподарської продукції; 2) некоректно застосовується методика оцінки за справедливою вартістю; 3) неправильно або необґрунтовано застосовується рівень ієрархії оцінки за справедливою вартістю; 4) інші порушення в оцінці, обліку та рух запасів.	Перевірка методики обліку, перевірка даних реєстрів обліку та звітності.
2.	Помилки під час документального оформлення	1) не оформлюються: Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1), Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-2); 2) не оформлюються бухгалтерські довідки (реєстри) щодо переоцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції; 3) відсутнє документальне підтвердження витрат на біологічні перетворення.	Перевірка первинних документів.
3.	Помилки під час занесення інформації в реєстри бухгалтерського обліку	1) порушується відповідність синтетичних даних аналітичним у реєстрах бухгалтерського обліку; 2) не оформляються бухгалтерські довідки, тобто не дотримується вимога до обов'язковості всіх реквізитів первинних документів реєстрів бухгалтерського обліку.	Документальна перевірка.
4.	Помилки у процесі зберігання	1) неправильно і несвоєчасно оформляються документи по надходженню, руху поточних біологічних активів, витрат на біологічні перетворення; 2) неукладені договори про матеріальну відповідальність; 3) порушення обов'язковості (або регулярності) проведення інвентаризації; 4) порушення умов зберігання біологічних активів.	Інвентаризація.

*розроблено автором

ДОДАТОК Е

Форма плану роботи служби внутрішнього контролю

Назва підприємства

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор _____

_____ ПІБ _____

_____ Дата _____

План роботи служби внутрішнього контролю на 20__ рік*

№ з/п	Заходи	Строк виконання	Відповідальний	Відмітка про виконання
1	2	3	4	5
Заходи на виконання основних функцій відділу				
Заходи з визначеним терміном				
Регулярні заходи				
Заходи, виконувані за потреби				

*розроблено автором

ДОДАТОК Ж

Методика внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами рослинництва та витратами на біологічні перетворення

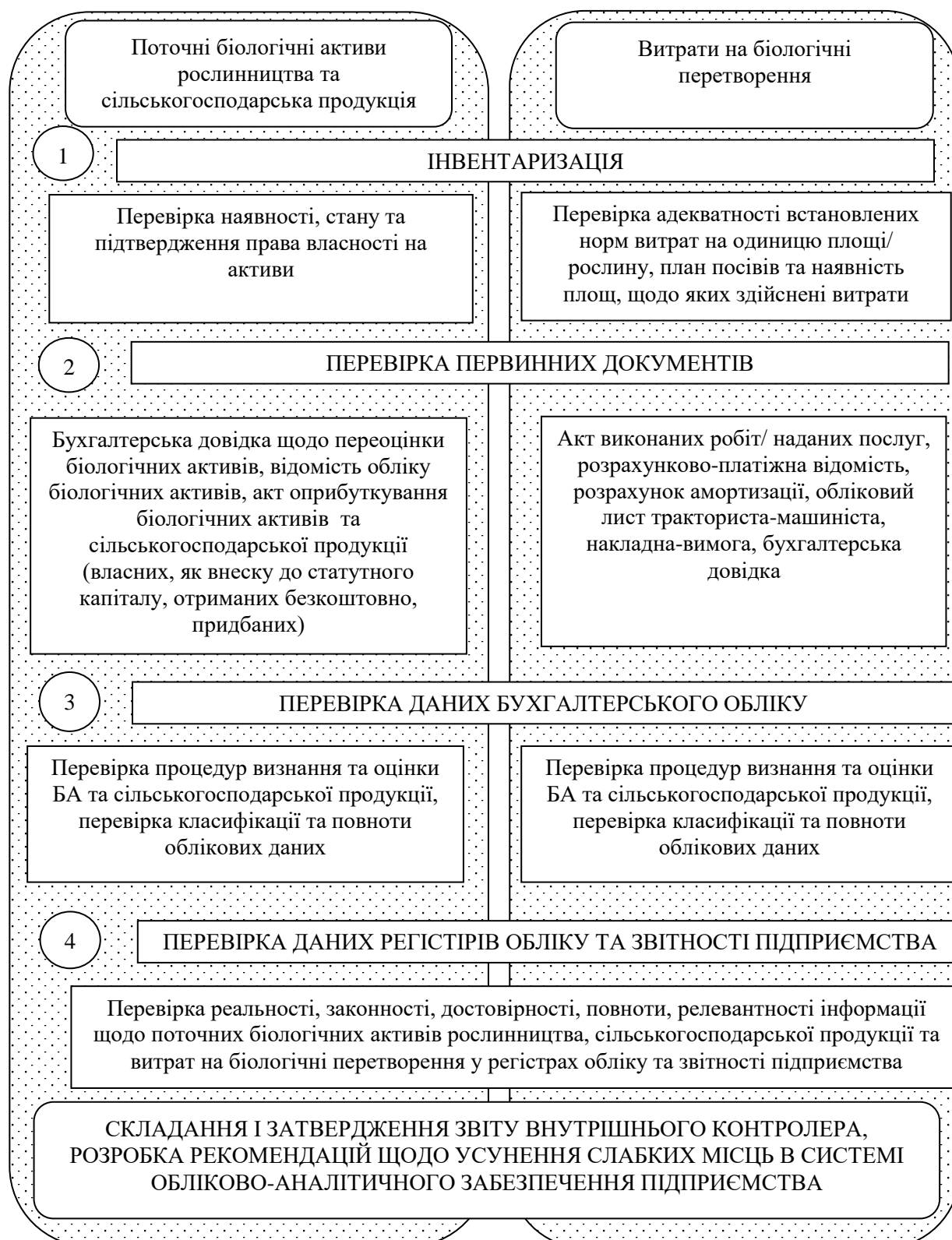


Рисунок Ж.1 – Заходи поетапного виконання методики*

*уточнено автором

ДОДАТОК И

Оцінка поточних біологічних активів при первісному визнанні

Таблиця И.1 – Порядок визнання та оцінки біологічних активів в обліку*

Шляхи надходження біологічних активів	Порядок визнання та оцінки в обліку
Придбання за грошові кошти	За первісною вартістю, яка включає: 1. Ціну придбання з урахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником, непрямих податків, крім випадків, коли вони не відшкодовуються підприємству. 2. Суму ввізного мита. 3. Витрати на транспортування. 4. Інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.
Безоплатне одержання	По справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання. На справедливу вартість збільшується операційний дохід.
Внесок до статутного капіталу	Погоджена із засновниками підприємства справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.
Обмін на подібний актив	Справедлива вартість переданого активу
Обмін на неподібний актив	Справедлива вартість переданого активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією

*складено авторами на основі [25, 27, 62]

ДОДАТОК К

Господарські операції з обліку поточних біологічних активів
рослинництва

Таблиця К.1 – Відображення господарських операцій*

№	Зміст операції	Дт	Кт
Облік надходження біологічних активів			
1.	Придбано поточний біологічний актив:		
	– отримано від постачальників; – платників податку на додану вартість за вартістю без ПДВ.	21 «Поточні біологічні активи»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	На суму податкового кредиту з ПДВ за операцією.	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.	Отримано від учасника (засновника) підприємства як внесок до статутного капіталу.	21 «Поточні біологічні активи»	46 «Неоплачений капітал»
3.	Оприбутковано безоплатно отримані поточні біологічні активи.	21 «Поточні біологічні активи»	71 «Інший операційний дохід»
4.	Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів.	16 «Довгострокові біологічні активи»	21 «Поточні біологічні активи»
5.	Оприбутковано поточні біологічні активи, раніше не враховані на балансі, а також їх надлишки, виявлені при інвентаризації.	21 «Поточні біологічні активи»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
Облік зміни вартості біологічних активів на дату балансу			
	Відображено результати від зміни справедливої вартості поточних біологічних активів:		
	– збільшення;	21 «Поточні біологічні активи»	71 «Інший операційний дохід»
	– зменшення.	94 «Інші витрати операційної діяльності»	21 «Поточні біологічні активи»
Облік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів			
	Віднесено витрати на біологічні перетворення активів:		
	– покупні насіння, посадковий матеріал, корми;	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
	– насіння, посадковий матеріал, корми власного виробництва;	23 «Виробництво»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Продовження ДОДАТКУ К

Продовження таблиці К.1

№	Зміст операції	Дт	Кт
	– покупні добрива, засоби захисту рослин і тварин, інші виробничі запаси;	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
	– органічні добрива власного виробництва;	23 «Виробництво»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
	– роботи та послуги власних допоміжних виробництв	23 «Виробництво»	23 «Виробництво»
	– оплата праці працівників, зайнятих у рослинництві і тваринництві;	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
	– відрахування на соціальні заходи;	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
	– амортизація необоротних активів;	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
	– загальновиробничі витрати.	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
Облік поточних біологічних активів рослинництва, які обліковуються за справедливою вартістю			
	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, та збільшено вартість таких біологічних активів на дату балансу.	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».	23 «Виробництво»
	Визнано на суму різниці між справедливою вартістю поточних біологічних активів рослинництва та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями:		
	дохід від первісного визнання приросту біологічних активів на дату балансу;	23 «Виробництво»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
	витрати від первісного визнання біологічних активів на дату балансу;	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів»	23 «Виробництво»
	Списано поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання врожаю.	23 «Виробництво»	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»

Продовження ДОДАТКУ К

Продовження таблиці К.1

№	Зміст операції	Дт	Кт
Облік первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів			
	Первісне визнання сільськогосподарської продукції.	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	23 «Виробництво»
	Первісне визнання приросту живої маси.	21 «Поточні біологічні активи»	23 «Виробництво»
	Первісне визнання додаткового біологічного активу:		
	– рослинництва;	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	23 «Виробництво»
	– тваринництва.	21 «Поточні біологічні активи»	23 «Виробництво»
Облік вибуття біологічних активів			
	Списано собівартість реалізованих додаткових біологічних активів:		
	– рослинництва;	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
	– тваринництва.	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	21 «Поточні біологічні активи»

*складено автором на основі [22, 23]

ДОДАТОК Л

Порівняльна характеристика П(С)БО 30 та МСБО 41

Таблиця Л.1 – Порівняння П(С)БО 30 та МСБО 41 за суттєвими ознаками*

Порівняльна ознака	МСБО 41 «Сільське господарство»	П(С)БО 30 «Біологічні активи»
Мета	1. Визначити обліковий підхід. 2. Розкрити інформацію про сільськогосподарську діяльність	1. Визначити методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію. 2. Розкрити інформацію про біологічні активи у фінансовій звітності.
Сфера застосування	Облік статей, до яких застосовується стандарт:	
	1. Біологічний актив.	
	2. Сільськогосподарська продукція на час збирання врожаю.	
	3. Державні гранти (тільки за п.34-35 МСБО 41).	
Сфера застосування	Облік статей, до яких не застосовується стандарт:	
	1. Земля, яка має відношення до сільськогосподарської діяльності.	1. Сільськогосподарську продукцію, що зберіглася після її первісного визнання;
	2. Нематеріальні активи, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю.	2. Продукти переробки сільськогосподарської продукції.
	3. Плодоносні рослини, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю.	3. Біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю. 4. Плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, особливості обліку яких визначаються іншими П(С)БО
Термінологія	I. «Біологічний актив»	
	Жива тварина або рослина.	Тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
	II. «Біологічні перетворення»	
Термінологія	або «біологічна трансформація» - процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні і кількісні зміни біологічного активу.	Процес якісних та кількісних змін біологічних активів.

Продовження ДОДАТКУ Л

Продовження таблиці Л.1

	IV. «Група біологічних активів»	
	сукупність подібних живих тварин або рослин	Сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин
	V. «Сільськогосподарська діяльність»	
	Управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір врожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи.	Це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткового біологічного активу
	VI. «Сільськогосподарська продукція»	
	Зібраний урожай біологічних активів суб'єкта господарювання.	Актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.
	IX. «Балансова вартість»	
	Сума, за якою актив визнається в звіті про фінансовий стан	Сума, за якою актив обліковують у балансі після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.
Умови визнання біологічного активу	1. Суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій. 2. Існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цим активом. 3. Вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити	
Доходи і витрати	«вартість біологічного активу/ сільськогосподарської продукції» – «витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями» = «Інші операційні доходи»	Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат відповідно до ПСБО 16.
Фінансовий результат	Виникає при первісному визнанні за «справедливою вартістю» - «витрати на продаж» або зміни справедливої вартості біологічного активу.	«фінансовий результат від первісного визнання» + «фінансовий результат від реалізації запасів» + «фінансовий результат від зміни справедливої вартості» + «збільшення/зменшення балансової вартості» + «сума дооцінки та уцінки балансової вартості»

*узагальнено автором за джерелами [1, 2]

ДОДАТОК М

Підходи до оцінки біологічних активів в пострадянських країнах

Таблиця М.1 – Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції в пострадянських країнах*

Стандарт бухгалтерського обліку / країна	Підходи до оцінки біологічних активів
П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Україна	Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» або П(С)БО 9 «Запаси». Біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, крім випадків, коли справедливую вартість достовірно визначити неможливо (п. 11 П(С)БО 30).
МСБО 41 «Сільське господарство» / Республіка Білорусь	Біологічний актив слід оцінювати при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, за винятком коли справедливую вартість не можна виміряти достовірно. Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай з біологічних активів, слід оцінювати за її справедливою вартістю. Отримана в результаті такого вимірювання оцінка вважається собівартістю на дату, коли починає застосовуватися МСБО 2 «Запаси» або інший Стандарт.
НСБО 17 «Біологічні активи» / Литовська Республіка	Всі біологічні активи повинні оцінюватися при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду та вся сільськогосподарська продукція, зібрана з біологічних активів, вимірюється на момент збирання врожаю за одним із методів: 1) за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж; 2) за витратами на придбання.
НСБО 6 «Особливості обліку на сільськогосподарських підприємствах» / Республіка Молдова	Первісне визнання довгострокових біологічних активів відбувається за первісною вартістю, поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції – за фактичною собівартістю. Після первісного визнання довгострокові біологічні активи оцінюються за їх первісною або переоціненою вартістю зменшеною на суму зносу.
ПБУ 06 «Облік біологічних активів і сільськогосподарської продукції» / Російська Федерація	Довгострокові біологічні активи в обліку відображаються за первісною вартістю. Поточні біологічні активи відображаються в обліку за фактичною собівартістю.
НСФЗ 01 Республіка Казахстан	Біологічний актив при первісному визнанні вимірюється за собівартістю. Сільськогосподарська продукція, зібрана з біологічних активів, оцінюється за собівартістю, встановленою на момент збору врожаю.

*узагальнено автором за [1, 2, 63 – 66]

Відомість обліку поточних біологічних активів рослинництва,
оцінених за справедливою вартістю

Відомість обліку поточних біологічних активів рослинництва,
оцінених за справедливою вартістю № __ від __*

№ з/п	Назва об'єкта обліку поточного біологічного активу рослинництва	Площа, га	Оцінка якості посіву поточного біологічного активу рослинництва	Прогнозовано, ц/га		Дата оприбуткування	Номер документа	Справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва
				врожайність	валовий збір			
Бухгалтер _____ <i>підпис ініціали та прізвище</i>						Разом		

*сформовано автором за джерелами [1, 9]

ДОДАТОК П

Управлінська форма аналізу витрат на біологічні перетворення

Таблиця П.1 Аналіз витрат на біологічні перетворення за _____ рік*

№ з/п	Показники	Попередній рік	Звітний рік	Динаміка	
				Δ	Тр, %
1.	Обсяг виготовленої продукції, тис. грн.				
2.	Обсяг випуску продукції, ц.				
3.	Валова посівна площа, га				
4.	Виручка від реалізації, тис. грн.				
5.	Прибуток, тис. грн.				
6.	Операційні витрати, тис. грн.				
7.	Собівартість, тис. грн.				
8.	Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн.				
9.	Матеріальні витрати на виробництво продукції, тис. грн.				
у тому числі:					
10.	Вартість насіння та посадкового матеріалу				
11.	Вартість мінеральних добрив				
12.	Загальна сума фонду оплати праці, грн.				
13.	Середньооблікова чисельність працівників, осіб				
14.	Середня заробітна плата, грн				
15.	Відпрацьовано, люд.-год				
Розрахункові показники					
16.	Фондоозброєність, тис. грн.				
17.	Фондомісткість, тис. грн.				
18.	Фондовіддача, тис. грн.				
19.	Рентабельність основних засобів, тис. грн.				
20.	Матеріаловіддача				
21.	Матеріаломісткість				
22.	Питома вага матеріальних витрат в собівартості, %				
23.	Продуктивність праці				
24.	Трудомісткість				
25.	Виробництво продукції, ц на 1 люд.-год.				
26.	Обсяг випуску продукції, тис. грн. на 1 люд.-год.				

*розроблено автором на основі джерел [67] – [70]

Продовження ДОДАТКУ П

Таблиця П.2 Приклад заповнення управлінської форми за даними ТОВ ПЕК «Енергопроект»*

№ з/п	Показники	Попередній рік	Звітний рік	Динаміка	
				Δ	Тр, %
1.	Обсяг виготовленої продукції, тис. грн.	32 544,00	25 749,98	-6 794,02	79,12
2.	Обсяг випуску продукції, ц.	49 947,00	39 789,00	-10158,0	79,66
3.	Валова посівна площа, га	1 540,00	1 529,00	-11,00	99,29
4.	Виручка від реалізації, тис. грн.	19 441,00	24 956,00	5 515,00	128,37
5.	Прибуток, тис. грн.	6 708,00	8 432,00	1 724,00	125,70
6.	Операційні витрати, тис. грн.	12 499,00	18 085,00	5 586,00	144,69
7.	Собівартість, тис. грн.	12 112,20	15 900,10	3 787,90	131,27
8.	Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	49 113,00	52 904,00	3 791,00	107,72
9.	Матеріальні витрати, тис. грн.	7 441,50	10 214,90	2 773,40	137,27
10.	Вартість насіння та посадкового матеріалу, тис. грн.	1 600,70	1 558,15	-42,55	97,34
11.	Вартість мінеральних добрив, тис.грн.	1 853,40	2 896,20	1 042,80	156,26
12.	Загальна сума фонду оплати праці, тис. грн.	1 175,00	1 590,00	415,00	135,32
13.	Середньооблікова чисельність працівників, осіб	30,00	35,00	5,00	116,67
14.	Середня заробітна плата, грн.	39 166,67	45 428,57	6 261,90	115,99
15.	Відпрацьовано, люд.-год.	50 414,00	60 242,00	9 828,00	119,49
Розрахункові показники					
16.	Фондоозброєність, тис. грн.	1 637,10	1 511,54	-125,56	92,33
17.	Фондомісткість, тис. грн.	1,51	2,05	0,55	136,14
18.	Фондовіддача, тис. грн.	0,66	0,49	-0,18	73,45
19.	Рентабельність основних засобів	0,14	0,16	0,02	116,69
20.	Матеріаловіддача	4,37	2,52	-1,85	57,64
21.	Матеріаломісткість	0,23	0,40	0,17	173,49
22.	Питома вага матеріальних витрат в собівартості, %	61%	64%	3%	104,57
23.	Продуктивність праці	1 084,80	735,71	-349,09	67,82
24.	Трудомісткість	1,55	2,34	0,79	151,02
25.	Виробництво продукції, ц на 1 люд.-год.	0,99	0,66	-0,33	66,67
26.	Обсяг випуску, тис. грн. на люд.-год.	0,65	0,43	-0,22	66,22

*розроблено автором на основі джерел [67] – [70] та розраховано на основі звітності ТОВ ПЕК «Енергопроект»

Відомість інвентаризації біологічних активів

Відомість інвентаризації біологічних активів № ___ від _____*

№	Субрахунок	Біологічні активи		Од. виміру	Місце розташування
		Найменування біологічного активу, сорт, група, призначення	Ідентифікаційна ознака		
1	2	3	4	5	6

Фактично наявні		За даними обліку	
Кількість	сума	кількість	сума
7	8	9	10

Облікові оцінки				
Дата посіву\ народження\ придбання	Період до дати звітності (вік)	Собівартість	Справедлива вартість	Ймовірні витрати на місці продажу
16	17	18	19	20

Дані для складання фінансової звітності					
Критерії визнання				Відповідність критеріям визнання	
жива тварина або рослина	контролюється підприємством	є ймовірність отримати економічні вигоди у майбутньому	має здатність здійснювати біотрансформацію		
11	12	13	14	15	
Вид оцінки, яка застосовується для МСФЗ-звітності		Вартість за одиницю виміру		Кількість	Сума
21		22		23	24

*розроблено автором

ДОДАТОК Р

Відомість звірки оперативного та бухгалтерського обліку на дату інвентаризації біологічних активів

Відомість звірки оперативного та бухгалтерського обліку за _____*

№	Субрахунок	Біологічні активи		Од. виміру	Місце розташування
		Найменування біологічного активу, сорт, група, призначення	Ідентифікаційна ознака		
1	2	3	4	5	6

Фактично наявні		За даними оперативного обліку		Різниця	
Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
7	8	9	10	11	12

За даними бухгалтерського обліку		За даними оперативного обліку		Різниця	
Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
13	14	15	16	17	18

Пояснення матеріально відповідальної особи: _____

Пояснення бухгалтера: _____

Висновок: _____

*розроблено автором

Анкета проведення опитування службою внутрішнього контролю щодо оприбуткування сільськогосподарської продукції

Анкета проведення опитування службою внутрішнього контролю щодо оприбуткування сільськогосподарської продукції
№ __ від _____ року *

Відділ\служба	Період перевірки	Дана анкета містить (__ додатків на __ сторінках)
Проводив інтерв'ю	Перевірів	ПІБ опитуваного
Дата підготовки відповіді	Дата перевірки	Форма спілкування (очна\заочна)

Категорія	Короткий опис	Детальний опис	Відповідь

исновок контролера: _____

*розроблено автором

ДОДАТОК У

Внутрішній документ про перевірку застосування зовнішнього джерела

Внутрішній документ про перевірку застосування зовнішнього джерела «АПК-інформ» № __ від _____ року *

Період перевірки	Виконавець	Дата	Документ містить (__ додатків на __ сторінках)
№	Питання	Відповідь	
1.	Процедура, яка перевіряється	Переоцінка поточних біологічних активів рослинництва (посіви пшениці)	
2.	Призначення застосування зовнішнього джерела	Визначити ціну на активному ринку	
3.	Посилання на джерело	https://www.apk-inform.com/	
4.	Джерело релевантне?	Так	
5.	Джерело надійне?	Так	
6.	Інформація обрана та перенесена до розрахунку коректно?	Так	
7.	Інше		

Пояснення фахівців щодо невідповідностей (заповнюється у разі необхідності):

Висновок:

Рекомендації:

Виконав: _____

Перевірив: _____

Очікувана дата наступної перевірки: _____

*розроблено автором

ДОДАТОК Ф

Внутрішній документ звірки показників звітів служб підприємства

Внутрішній документ звірки показників звітів служб бухгалтерського обліку, агронома, планово-економічного відділу № __ від _____ року *

За даними аналітичного обліку	За даними первинних документів	Різниця	За даними звіту агронома	Різниця
1	2	3 (1-2)	4	5 (1-4)

Норми витрат на 1 га	Площа	Відповідно до нормо-витрат	Різниця
6	7	8 (6*7)	9 (1-8)

Період перевірки: _____

Дата: _____

Виконав: _____

Перевірив: _____

Очікувана дата наступної перевірки: _____

*розроблено автором

ДОДАТОК X

Внутрішній документ валідації фінансової звітності щодо біологічних активів рослинництва

Внутрішній документ валідації фінансової звітності щодо біологічних активів рослинництва *

1. Арифметична перевірка поточних біологічних активів рослинництва як складової оборотних активів підприємства.

Висновок:

2. Звірка та табличних приміток з даними фінансової звітності.

Висновок:

3. Звірка та табличних приміток з даними фінансової звітності.

Висновок:

Загальний висновок щодо відповідності та точності показників фінансової звітності щодо поточних біологічних активів рослинництва:

Виконав: _____

Перевірив: _____

*розроблено автором

ДОДАТОК Ц

Модель бізнес-процесів пов'язаних з вирощуванням поточних біологічних активів рослинництва («AS IS»)*

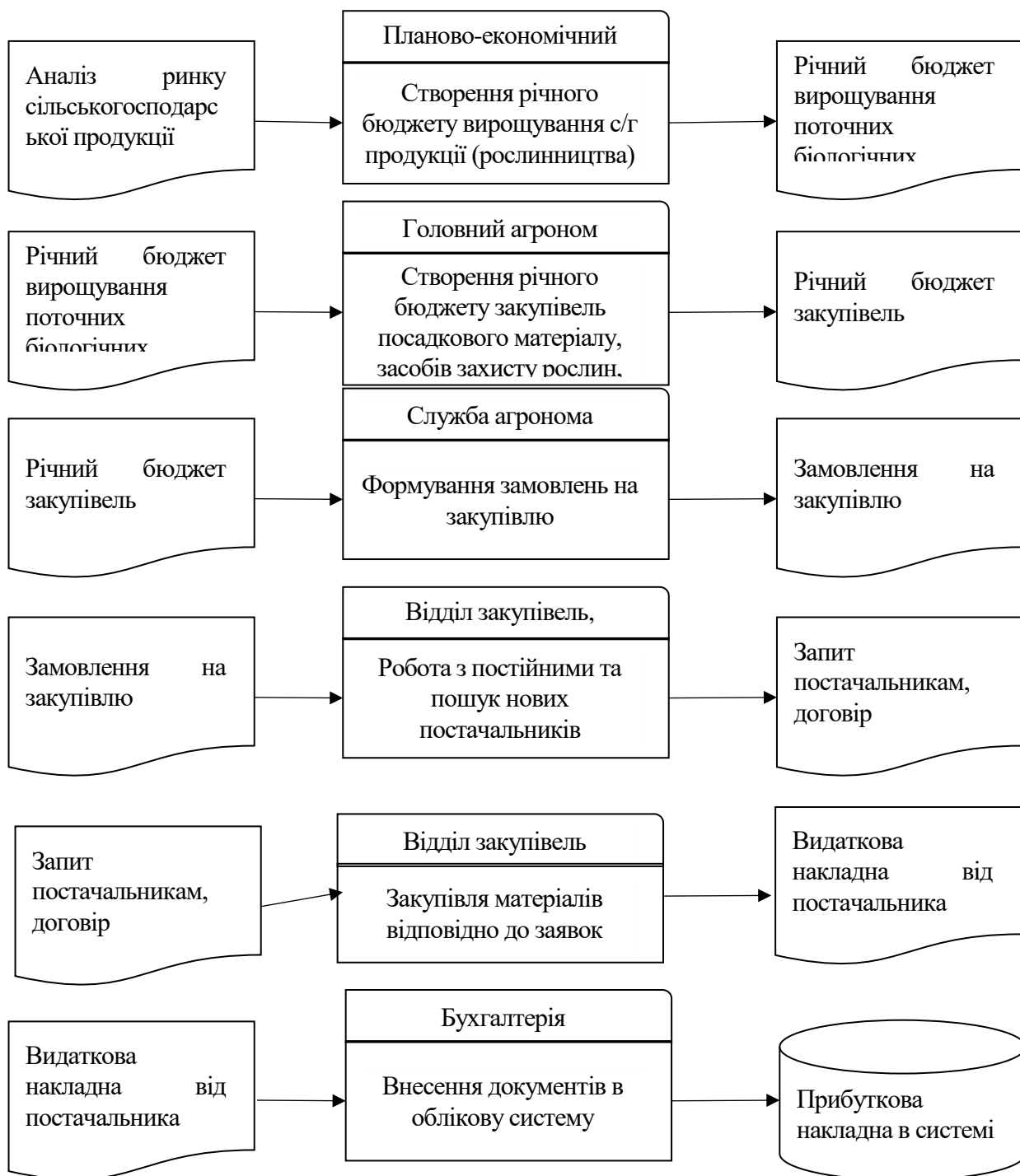


Рисунок Ц.1 Модель «AS IS» частина 1

*розроблено автором

Продовження ДОДАТКУ Ц

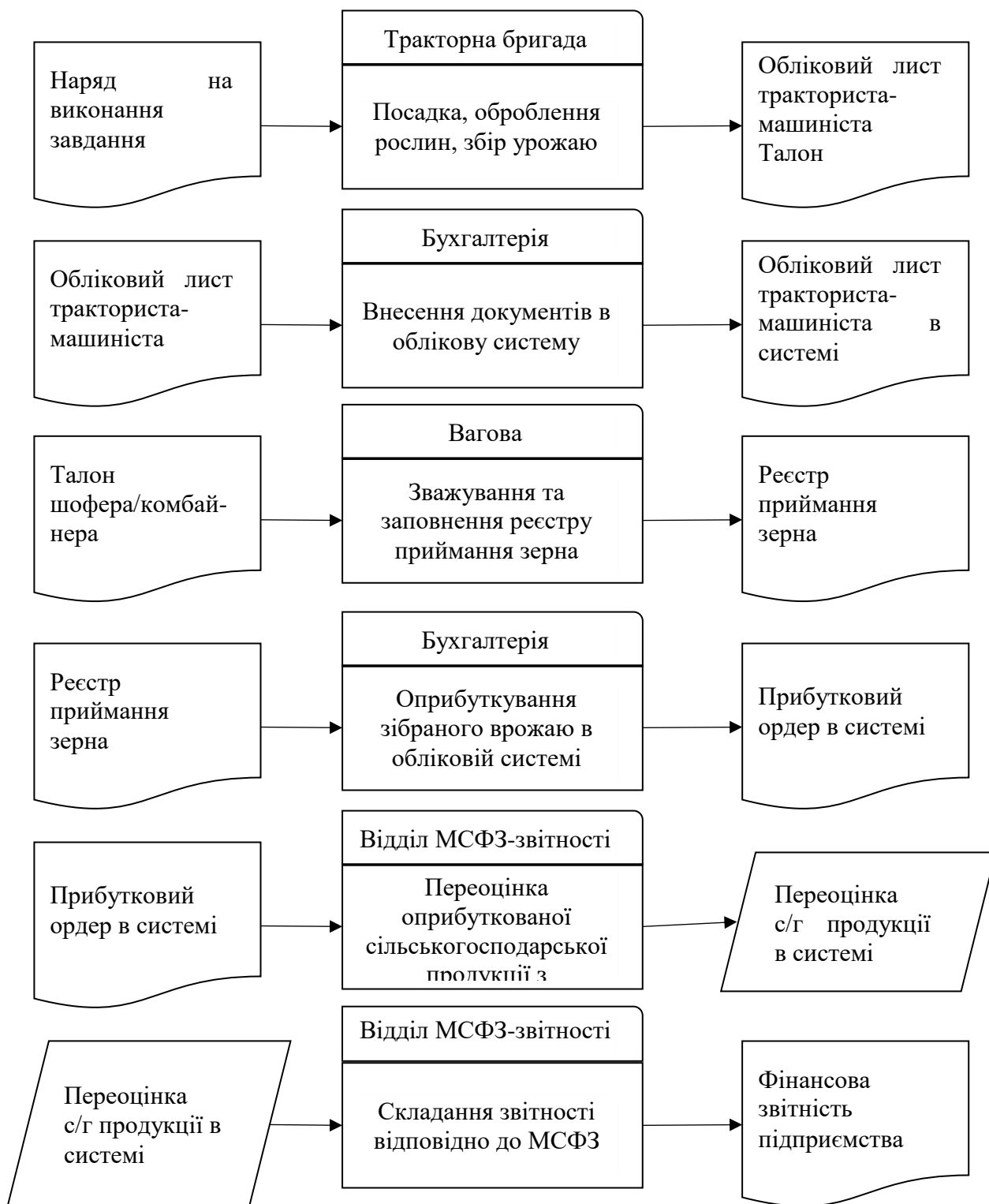


Рисунок Ц.2 Модель «AS IS» частина 2

Продовження ДОДАТКУ Ц

Фрагменти моделі бізнес-процесів пов'язаних з вирощуванням поточних біологічних активів рослинництва («ТО ВЕ») *

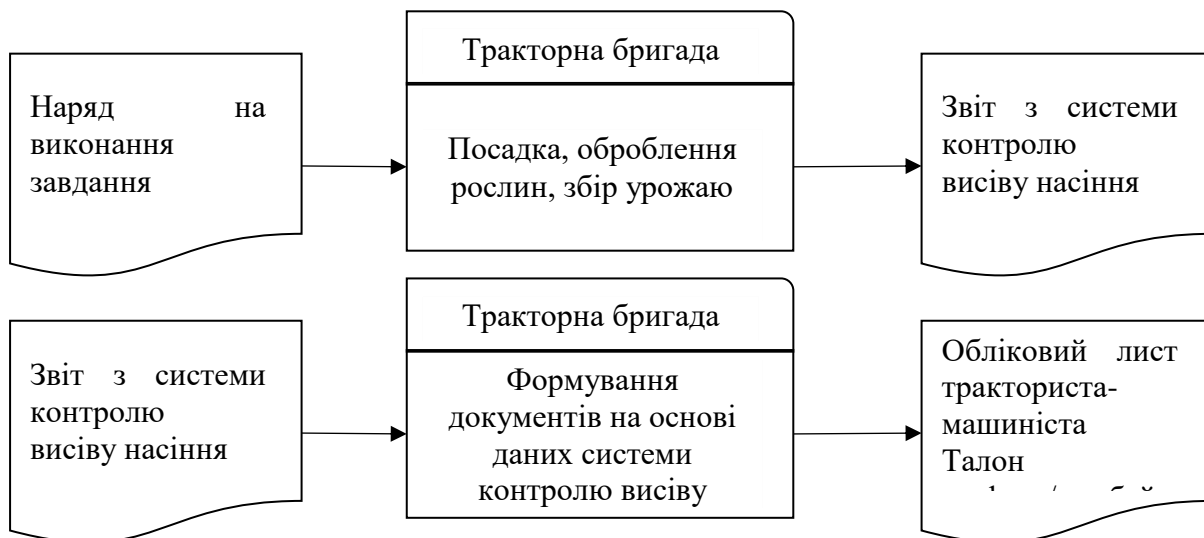


Рисунок Ц.3 Модель «ТО ВЕ» фрагмент 1

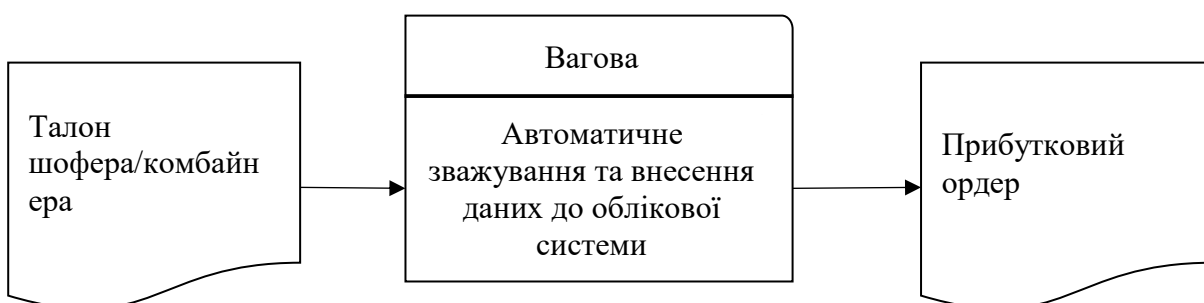


Рисунок Ц.4 Модель «ТО ВЕ» фрагмент 2

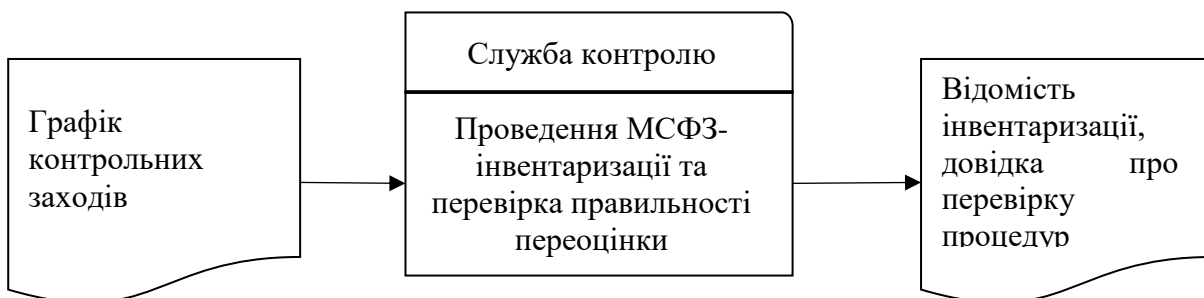


Рисунок Ц.5 Модель «ТО ВЕ» фрагмент 3

*розроблено автором

ДОДАТОК Ш

АВС-аналіз витрат на біологічні перетворення на ТОВ ПЕК «Енергопроект» за 2019 р.

Таблиця Ш.1 – АВС-аналіз витрат на біологічні перетворення за видами сільськогосподарських культур на ТОВ ПЕК «Енергопроект» за 2019 р.*

Сільськогосподарська культура	Сума витрат, тис. грн.	Питома вага у загальній сумі, %	Кумулятивний показник, %	Група
Матеріальні витрати				
Соняшник	3758,9	51,7	51,7	А
Пшениця	1872,6	25,7	77,4	А
Ячмінь	1176	16,2	93,6	В
Ріпак	465,9	6,4	100,0	С
Витрати на оплату праці				
Соняшник	242,4	41,8	41,8	А
Пшениця	213,9	36,8	78,6	А
Ячмінь	96	16,5	95,1	В
Ріпак	28,2	4,9	100,0	С
Інші витрати				
Соняшник	1759	57,2	57,2	А
Пшениця	862,7	28,0	85,2	В
Ячмінь	446,9	14,5	99,7	В
Ріпак	8,9	0,3	100,0	С

*розроблено автором та розраховано на основі звітності ТОВ ПЕК «Енергопроект»

Персоніфікація обліково-аналітичного забезпечення раціональним управлінням поточними біологічними активами рослинництва

Таблиця Щ.1 – Персоніфікація обліково-аналітичного забезпечення*

№	Об'єкт	Показники	Відповідальний	Джерела інформації	Методи аналізу
1.	Собівартість продукції	Сільськогосподарська продукція, поточні біологічні активи, додаткові біологічні активи, продукти переробки, роботи, послуги	Економіст	Нормативні калькуляції, технічна документація, дані аналітичного обліку за рахунками витрат виробництва, форма 50-СГ «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»	Порівняння, середні та відносні величини, метод табличного і графічного подання інформації
2.	Виробництво	Валова продукція, товарна продукція, роботи, послуги, урожайність вирощуваних сільськогосподарських культур, застосування органічних технологій	Інженер з виробництва	Виробничий план, форма 50-СГ «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», форма 4-СГ «Звіт про посівні площі сільськогосподарських культур», 29-СГ «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід»	Порівняння, балансовий метод, середні та відносні величини
3.	Реалізація	Обсяг реалізації продукції в натуральних і грошових вимірниках за видами продукції, робіт, послуг та ринками збуту	Начальник відділу збуту	Товарно-транспортні накладні, податкові накладні, специфікації-накладні, валютно-митні декларації, Декларація податку на додану вартість, виписки з рахунку в банку, форма 21-заг «Звіт про реалізацію продукції сільського господарства»	Порівняння, середні та відносні величини, метод табличного і графічного подання інформації
4.	Фінансові результати	Прибуток від операційної діяльності, маржинальний прибуток, бруто-прибуток, ЕВІТ, ЕВІТДА	Головний бухгалтер	Дані аналітичного обліку, дані фінансової звітності	Порівняння, середні та відносні величини, метод табличного подання інформації.

*розроблено автором на основі [71–75]