

ШИФР РОБОТИ:

«Аудит ПБАР»

АУДИТ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

ЗМІСТ

ПРЕАМБУЛА	3
1. Економічна сутність, визнання та оцінка біологічних активів.....	6
2. Організаційні аспекти аудиту біологічних активів на сільськогосподарських підприємств.....	11
3. Процедурний інструментарій аудиту поточних біологічних активів.....	15
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	25
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	26
Додаток 1 Визначення поняття «біологічний актив»	29
Додаток 2 Характерні помилки, які виявляються при проведенні внутрішньогосподарського контролю поточних біологічних активів рослинництва, витрат на біологічні перетворення, сільськогосподарської продукції.....	30
Додаток 3 Анкета тестування внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства щодо біологічних активів	31
Додаток 4 Програма аудиту біологічних активів.....	32
Додаток 5 Відомість інвентаризації біологічних активів.....	33
Додаток 6 Відомість звірки оперативного та бухгалтерського обліку на дату інвентаризації біологічних активів.....	35
Додаток 7 Анкета проведення опитування щодо оприбуткування сільськогосподарської продукції	36
Додаток 8 Оцінка поточних біологічних активів при первісному визнанні	37
Додаток 9 Робочий документ про перевірку застосування зовнішнього джерела «АПК-інформ»	38
Додаток 10 Робочий документ звірки показників звітів служб бухгалтерського обліку, агронома, планово-економічного відділу	39
Додаток 11 Робочий документ валідації фінансової звітності щодо біологічних активів рослинництва.....	40

ПРЕАМБУЛА

Актуальність теми дослідження. Відповідно до Закону України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні №996-XIV від 16 липня 1999 року підприємства, в тому числі сільськогосподарські, зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством. На особливу увагу заслуговує аудит біологічних активів, як ключова складова аудиту сільськогосподарських підприємств, оскільки даний вид активів має ряд специфічних особливостей та методика аудиту саме цієї статті звітності є недостатньо дослідженою у вітчизняній та зарубіжній науково-практичній літературі.

Дослідженню особливостей відображення в обліку біологічних активів присвятили свої праці такі вітчизняні вчені як Жук В. М. [1], Сук Л. П. [2], Кузьмович П. М. [3], Калюга Є. В. [4]. Проблеми обліку витрат на виробництво продукції рослинництва досліджували вчені Китайчук Т. Г. [5], Іщенко Я. П. [6], Собченко А. М. [7]. Такі вчені як Кузик Н.П. [8], Сук П.Л. [9], Миронова Ю.О. [10] вивчали питання аудиту на сільськогосподарських підприємствах.

Високо оцінюючи науковий внесок провідних вітчизняних вчених, слід зазначити, що більшість наукових доробок спрямована на вивчення аудиторських процедур в цілому, проте є напрями аудиту підприємств специфічних галузей які потребують додаткових досліджень та оновлення відповідно до змін у законодавстві та операційному середовищі. Зокрема, для аудиту аграрних підприємств актуальним є вивчення специфіки служби внутрішнього контролю, облік надходження дотацій від держави для сільськогосподарських підприємств, спосіб перевірки методики оцінки біологічних активів. Вимагають вивчення та удосконалення процедури аудиту щодо поточних біологічних активів рослинництва, оскільки здебільшого застосовуються типові процедури та не враховуються специфічні ознаки галузі. Потребують детального розгляду методичні рекомендації щодо документального оформлення процедур аудиту біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Враховуючи вищезазначене доцільно говорити про актуальність

подальшого вивчення даного питання з метою практичного впровадження результатів досліджень українськими аудиторськими компаніями. Науково-теоретична значимість та практична потреба у вирішенні зазначених проблем стали підґрунтям вибору теми наукового дослідження, її структури, мети та завдань, крім того, перспективним напрямом наукових досліджень є формування рекомендацій методичного характеру.

Наукова гіпотеза дослідження полягає у припущенні, що розвиток положень з організації та методики аудиту поточних біологічних активів рослинництва дозволить підвищити якість виконання аудиторських процедур при аудиті фінансової звітності аграрних підприємств як в поточному так і в довгостроковому періоді.

Метою наукового дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка методичних рекомендацій для аудиторських процедур щодо перевірки поточних біологічних активів, переоцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції як умови підвищення якості та достовірності фінансової звітності підприємств.

Для досягнення поставленої мети передбачено вирішення наступних **завдань**:

- поглибити наукове трактування сутності категорії «біологічні активи»;
- виявити й оцінити ключові елементи та проблеми відображення біологічних активів в обліковому процесі сільськогосподарських підприємств;
- сформулювати основні завдання аудиту біологічних активів;
- запропонувати процедури та розробити робочі документи, що дозволять виконати ключові завдання аудиту поточних біологічних активів рослинництва.

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

Прагматична цінність результатів дослідження полягає у розробці теоретичних, науково-методологічних і прикладних основ аудиту 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 поняття «біологічні активи», що комплексно розкриває його сутнісні характеристики;

- доповнено класифікаційні ознаки біологічних активів, застосування яких сприятиме контрольним заходам даного виду активів за окремими об'єктами обліку;

- систематизовано особливості та виокремлено типові помилки в обліку поточних біологічних активів рослинництва;

- сформовано аудиторські процедури для виконання ключових завдань аудиту поточних біологічних активів рослинництва та розроблено документальне забезпечення результатів виконання процедур.

Практичне значення одержаних результатів полягає у їх доведенні до рівня прикладного використання аудиторськими фірмами – суб'єктами аудиторської діяльності, що функціонують відповідно до вітчизняних та міжнародних нормативно-правових актів.

1. Економічна сутність, визнання та оцінка біологічних активів

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 Закону України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [11] підприємства зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством. У ході аудиту сільськогосподарських підприємств значна увага приділяється аудиту біологічних активів.

Відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» [12] мета аудиту поточних біологічних активів полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації, що стосується поточних біологічних активів. Перш ніж розробляти рекомендації щодо методичного забезпечення аудиту поточних біологічних активів слід дослідити особливості даного виду активів як економічної категорії.

Відповідно до П(С)БО 30 біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. А біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів [13]. МСБО 41 і довідник по роз'ясненню даного стандарту, біологічний актив визначений як жива тварина і рослина [14].

Аналіз визначень біологічних активів, запропонованих науковцями (Додаток 1), 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 економічної вигоди;
- є елементом екологічного природного балансу.

Враховуючи всі вищенаведені ознаки, нами сформовано узагальнене визначення біологічних активів – 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. [15] до розкриття економічної сутності біологічних активів через їх специфічні ідентифікаційні ознаки як на мікро-, так і на макрорівні (табл. 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.

До умов визнання біологічних активів (які відповідають вимогам визнання активів як складової обліку) відносяться:

- ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;

- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена;
- управління біологічним активом та контроль за його використанням [13].

Таблиця 1.1

Розкриття економічної сутності біологічних активів через їх характеристики [15]

	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 вигід 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 та потенціалу 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.

Тобто, 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. Тому при аудиті сільськогосподарських підприємств слід звертати особливу увагу на побудову та ефективність системи контролю та контрольних заходів.

Оцінка біологічних активів у світлі застосування міжнародних та національних нормативних актів, які регулюють облік біологічних активів повинна здійснюватися: 1) при первісному визнанні, 2) на дату балансу та 3) на дату вибуття.

Відповідно до МСБО 41 [14] біологічний актив при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду необхідно оцінювати за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж. 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 [16]. Проте справедливую 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 його надходження [17].

Методика оцінки біологічних активів рослинництва наглядно представлена нами на узагальнюючій схемі (рис. 1.1). Отже, основоположним методом оцінки біологічних активів є метод справедливої вартості, проте справедливую вартість не завжди можна достовірно визначити. У таких випадках використовуються методи первісної вартості та виробничої собівартості.

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 7 «Основні засоби» або П(С)БО 9 «Запаси». 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 [13].

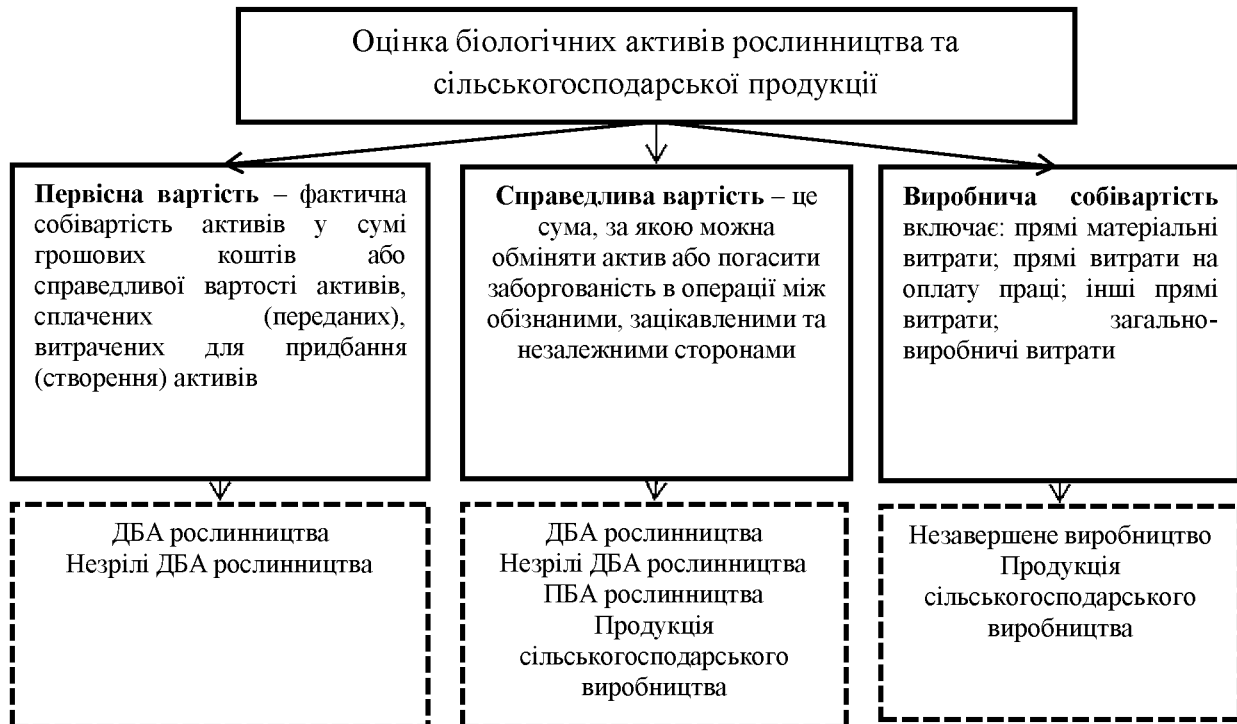


Рис. 1.1 Способи оцінки біологічних активів рослинництва
[сформовано автором на основі джерел [16, 18, 19]

У більшості випадків біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю. Справедлива вартість для біологічних активів прирівнюється до їх ринкової вартості (тобто вартості, яка склалася на ринку при певному попиті і пропозиції). У разі відсутності активного ринку, можна застосовувати для обґрунтування справедливої вартості експертну оцінку.

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 справедливую вартість, виникають витрати, пов'язані з первісним визнанням, які слід відображувати по Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Отже, на основі окреслених у розділі особливостей обліку, ми вважаємо, що у ході планування аудиту біологічних активів слід розглянути наступний ряд особливостей для розробки необхідних аудиторських процедур. Слід перевіряти первісне визнання біологічних активів на відповідність всім обов'язковим критеріям визнання; оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, документи, що підтверджують рівень кваліфікації, при залученні зовнішніх експертів до виконання оцінки або інвентаризації; при наявності у підприємства дотацій на біологічні активи необхідно перевірити умови надання дотацій та їх виконання підприємством, відповідність обліку концептуальним умовам складання звітності та розрахунку суми дотацій; правильність розподілу витрат за культурами, аналіз витрат на біологічні перетворення (вертикальний, горизонтальний, порівняння з аналогічними підприємствами галузі, ринком); витрати на списання посівних площ через несприятливі умови; врахування інформації наданої клієнтом, отриманої з зовнішніх джерел та аналітичних розрахунків щодо основної ресурсної складової сільськогосподарських підприємств – біологічних активів – для висловлення думки про можливість підприємства здійснювати діяльність на безперервній основі.

2. Організаційні аспекти аудиту біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах

Методика та прийоми аудиту біологічних активів базуються на особливостях їх вирощування, обліку та оцінки. Вітчизняні вчені мають ряд доробок, які заслуговують уваги при розгляді цього питання.

Є різні методичні прийоми контролю. В.П. Пантелєєв і М.Д. Корінько у внутрішньому аудиті виділяють їх 24 [20]. В.П. Бондар [21] методи, прийоми та способи господарського контролю в аудиті ділить на три групи:

- 1) прийоми фактичного контролю – їх 13;
- 2) прийоми документального контролю – їх 12;
- 3) способи документального контролю – їх 5.

П.Л. Сук [9] вважає, що під час аудиту біологічних активів рослинництва перш за все необхідно здійснювати дослідження документів, використовуючи прийоми документального контролю. Під час аудиту в рослинництві необхідний контрольний обмір з метою обґрунтованості їх обсягу і якості.

Стан біологічних активів рослинництва можна оцінити лише шляхом огляду. Тому тут важлива роль відводиться вибірковому та суцільному спостереженню дозволяє аудитору вивчити натуральний стан активів. Він постійно змінюється, рослина росте і набуває нові якості.

Документальний контроль біологічних активів рослинництва доцільно проводити у такій послідовності: первинні та зведені документи, реєстри аналітичного і синтетичного обліку, головна книга, звітність. Аудитор перевіряє наявність первинних документів, які мають бути складені, використовуючи прийоми документального контролю: формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті. Суму понесених витрат аудитор уточнює шляхом зустрічної перевірки з відповідними документами і реєстрами обліку.

Аудитор повинен враховувати зазначені особливості обліку поточних біологічних активів рослинництва і здійснити перевірку їх обсягу та оцінки. Для цього він ретельно перевіряє наявність і достовірність Актів на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма ПБАСГ-1), та Актів на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (форма № ПБАСГ-2). Аудитор має пам'ятати, що маніпулювання оцінкою поточних біологічних активів рослинництва, яке практично дозволяється нормативними документами, дає можливість фальсифікувати фінансовий стан підприємства.

Держава видає різні дотації виробникам сільськогосподарської продукції. Вони здійснюються щорічно, але можна стверджувати, що це робиться не планово, безсистемно, що створює можливість неефективного використання коштів бюджету, їх розкрадання. Аудитор має перевірити достовірність інформації про площі посіву. Для цього одночасно із

документальним контролем потрібно перевірити в натурі обсяг площі посіву і їх стан шляхом контрольних замірів та огляду. Вибір методичних прийомів залежить від мети аудиту.

На нашу думку, існує ряд аспектів, які є актуальними та потребують удосконалення. На основі вищезазначеного ми вважаємо, що загальні підходи до аудиту не дають повної уяви про процедури аудиту, які слід застосовувати при аудиті аграрних підприємств для перевірки інформації про біологічні активи рослинництва. Саме тому, необхідно сформувати перелік необхідних процедур на основі прийомів та завдань аудиту біологічних активів рослинництва.

Ми вважаємо, що потребує: уточнення мета і задачі аудиту 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.

Метою здійснення аудиту аграрних підприємств є висловлення незалежної думки щодо відповідності відображення біологічних активів в обліку та звітності відповідно до концептуальних основ складання звітності, 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 та доведення інформації про невідповідності до органу управління.

Об'єктами аудиту 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.

Перед визначенням завдань аудиту 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 2**).

Проаналізувавши специфічні особливості поточних біологічних активів та витрат на біологічні перетворення, ми зробили спробу сформувати основні

завдання аудиту біологічних активів:

- перевірка фактичної наявності та стану біологічних активів;
- перевірка контролю над збереженням поточних біологічних активів, станом посівних площ, отриманою у результаті вирощування рослин сільськогосподарською продукцією в місцях зберігання і на всіх етапах руху;
- перевірка правильності застосування методики оцінки біологічних активів рослинництва відповідно до встановлених вимог концептуальних основ складання звітності даного підприємства;
- встановлення законності проведених операцій з біологічними активами, що підтверджується відповідними документам, перевірка своєчасності, повноти та достовірності оформлення таких документів;
- оцінка системи внутрішнього контролю за витратами на біологічні перетворення;
- аналітичні процедури: порівняння урожайності та застосованих цін з ринковими умовами;
- 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;
- складання фінансової звітності з дотриманням вимог облікової політики та концептуальних основ складання.

Отже, в результаті біологічних перетворень відбуваються якісні і кількісні зміни біологічних активів рослинництва, що потрібно враховувати під час здійснення їх аудиту. У аудиті біологічних активів рослинництва використовують різні методичні прийоми. Виходячи із сутності та завдань аудиту, враховуючи особливості функціонування біологічних активів рослинництва, вважаємо, що перевагу потрібно надавати таким методичним прийомам: дослідження документів, нормативно-правового регулювання, контрольні заміри робіт, вибіркові та суцільні спостереження. Перші відносяться до прийомів документального контролю, а наступні два – є прийом фактичного контролю. Розроблені завдання аудиту будуть підґрунтям для подальшого дослідження.

3.Процедурний інструментарій аудиту 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 разом зі звітом аудитора. Що додатково підкреслює актуальність даного питання.

На підставі, визначених у р. 1 даної роботи основних завдань аудиту поточних біологічних активів рослинництва на сільськогосподарських підприємствах ми розробили практичні рекомендації щодо процедур, які забезпечать їх виконання, спираючись на базові процедури аудиту:

1. Оцінка системи внутрішнього контролю щодо біологічних активів.

Стратегія проведення аудиту поточних біологічних активів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування» [22]. На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства. Для планування характеру, строків і масштабу виконання процедур аудитор повинен обов'язково провести ретельні тести на відповідність системи внутрішнього контролю.

Усі етапи оцінки системи внутрішнього контролю аудитор фіксує в робочих документах: отримані відомості про систему обліку і внутрішнього контролю; оцінку ризику невідповідності внутрішнього контролю. Якщо ризик невідповідності внутрішнього контролю оцінюється аудитором як незначний, він додатково пояснює в документах обґрунтування своїх висновків. Для виконання цієї процедури пропонуємо користуватися розробленою нами Анкетою тестування внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства щодо біологічних активів (**Додаток 3**).

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту та програми аудиту.

2. Складання програми аудиту.

На основі ключових завдань аудиту біологічних активів визначених в розділі 1 ми розробили програму аудиту, яка включає основні процедури та за

необхідності може бути доповнена при наявності специфічних обставин (Додаток 4).

3. 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.

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 актуальним є 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 рекомендувати сільськогосподарським підприємствам під час проведення інвентаризації біологічних активів використовувати розроблену нами форму акту інвентаризації (Додаток 5).

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) [24]. 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 співставляються з оперативним обліком. У такому разі ми пропонуємо після внесення усіх необхідних даних до облікової бази виконати процедуру співставлення даних оперативного обліку, бухгалтерського обліку та фактичних залишків на дату інвентаризації та оформити звіральну відомість (**Додаток 6**).

Також часто великі сільськогосподарські підприємства залучають до проведення замірів біологічних активів та сільськогосподарської продукції зовнішніх фахівців. У такому разі аудитор зобов'язаний перевірити відповідність кваліфікації експерта та методологію проведення розрахунків відповідно до програми аудиту.

За умови залучення зовнішніх фахівців для проведення інвентаризації аудитори повинні здійснювати такі заходи як: перевірка відповідності освіти та кваліфікації експерта; коректності даних, які фахівці підприємства надають експерту, зовнішніх джерел, що застосовуються експертом та логіку розрахунків; за необхідності бути присутніми при проведенні замірів та розрахунків експертом [24].

Всі процедури слід виконувати відповідно до аудиторської програми. Враховуючи специфічні особливості поточних біологічних активів рослинництва ми зробили спробу сформулювати ключові елементи програми аудиту щодо інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва з залученням зовнішнього експерта:

1. Отримати накази на проведення інвентаризації на локаціях, де проводиться інвентаризація, а також на допуск представників компанії експерта до проведення інвентаризації.

2. Перевірити трудові книжки експертів залучених до перевірки.

3. Протестувати присутніх на локаціях проведення інвентаризації експертів та працівників підприємства. Визначити в який період проходила інвентаризація та співставити присутніх.

4. Перевірити методологію підрахунків та обладнання, яке використовувалось експертом.

5. Перевірити, які документи були сформовані за результатами інвентаризації.

6. Перевірити погодження результатів інвентаризації за підрахунками експерта з матеріально-відповідальними особами та управлінським персоналом.

7. Якщо між оперативним та бухгалтерським обліком підприємства є певна часова затримка, зумовлена специфікою або об'ємами виробництва, то співставити дані оперативного обліку, бухгалтерського обліку та фактичні залишки на дату інвентаризації.

8. Перевірити які дії були здійснені управлінським персоналом щодо виявлених різниць та чи відображено в бухгалтерському обліку суттєві різниці.

9. Оскільки поточні біологічні активи тісно пов'язані з використанням земельних ресурсів, перевірити наявність права власності чи права користування компанії земельних ділянок, на яких вирощуються біологічні активи.

10. Визначити чи було під час проведення інвентаризації перевірено біологічних активів на відповідність критеріям визнання:

- а) жива тварина або рослина;
- б) контролюється підприємством;
- в) є ймовірність отримати економічні вигоди у майбутньому;
- г) має здатність здійснювати біологічну трансформацію.

11. Якщо проводилась вибіркова, а не суцільна інвентаризація визначити коефіцієнт покриття та його достатність спираючись на професійне судження аудитора.

4. Перевірка первісного визнання біологічних активів.

Відповідність біологічних активів критеріям визнання означає, що біологічні активи відповідають наступним критеріям:

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

Виконання цієї процедури можна проводити за допомогою анкети або поєднати з проведенням процедури інвентаризації та зафіксувати критерії в

інвентаризаційній відомості.

5. Опитування співробітників підприємства і третіх осіб із питань відображення в обліку поточних біологічних активів рослинництва.

Проведення аудиту неможливе без комунікації зі співробітниками підприємства, експертами, залученими для виконання певних обліково-аналітичних процедур, представниками банку тощо. Зі співробітниками підприємства аудитори спілкуються з питань дотримання, встановленої законодавством, концептуальною основою складання фінансової звітності, процесів 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. Аудитори повинні здійснювати такі заходи як перевірка відповідності освіти та кваліфікації експерта; коректності даних, які фахівці підприємства надають експерту, зовнішніх джерел, що застосовуються експертом та логіку розрахунків. Ключові питання та результати комунікації мають бути задокументовані. Ми пропонуємо документувати це у вигляді анкети (Додаток 7).

6. 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, аудитор 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 запропонувати клієнту розробити та запровадити контрольні заходи, які дозволять попереджувати або вчасно виявляти помилки в обліковому процесі [2].

Облік біологічних активів передбачає застосування відповідних типів оцінок залежно від джерел надходження (**Додаток 8**). 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, слід перевірити правильність методики (вибір рівня ієрархії оцінки та вибір правильного активного ринку).

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 9**). 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.

7. Правильність розподілу специфічних для рослинництва витрат (на зрошення та осушення земель, утримання меліоративних споруд, догляд за полезахисними лісовими 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 [13]. 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.

Цю процедуру рекомендуємо виконувати у поєднанні з попередньою, порівнюючи дані аналітичного обліку з первинними документами, звітами інших відомств, встановленими нормативами використання ресурсів (**Додаток 10**). 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.

8. Перевірка витрат від списання посівів.

У сучасних кліматичних умовах існує суттєва невизначеність щодо отриманні врожаю. Через нестабільну кліматичну ситуацію, відсутність опадів, відповідної температури та інших необхідних умов, шкідників рослини можуть бути суттєво пошкодженими або мати низький рівень схожості. В такій ситуації подальше вирощування є економічно недоцільним. На підприємстві повинна бути створена комісія, за результатами роботи якої приймається рішення про припинення вирощування цих рослин та повторний посів, якщо це доцільно.

У бухгалтерському обліку відповідно всі витрати понесені на вирощування списуються та відносяться на статтю «Інші операційні витрати». Для перевірки таких витрат аудитор повинен отримати Наказ на створення комісії, Акти на списання, затверджені усіма членами комісії. Також додатково слід проаналізувати дані за підприємствами у регіоні, кліматичні умови, які склались на цей період та дізнатись чи відбувались аналогічні списання посівів.

9. Перевірка дотримання умов та відображення в обліку дотацій від держави на розвиток галузі сільського господарства.

Держава видає різні дотації виробникам сільськогосподарської продукції. Вони здійснюються щорічно, але можна стверджувати, що це робиться не планово, безсистемно, що створює можливість неефективного використання коштів бюджету, їх розкрадання. Аудитор повинен здійснити перевірку виконання підприємством умов отримання дотації. Якщо умови дотації стосуються посівних площ певної культури, аудитор має перевірити достовірність інформації про площі посіву. Для цього одночасно із документальним контролем потрібно перевірити в натурі обсяг площі посіву і їх стан шляхом контрольних замірів та огляду. Якщо дотація встановлюється на кількість біологічних активів, наприклад, голів великої рогатої худоби, то слід підтвердити фактичну наявність покладаючись на результати спостереження за інвентаризацією біологічних активів.

Також слід перевірити коректність обліку відповідно до МСБО 41 (Сільське господарство) або МСБО 20 (Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу) [14]. А саме:

- є обґрунтована впевненість в тому, що суб'єкт господарювання виконає умови їх надання та гранти будуть одержані;
- державні гранти визнаються у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися;
- у фінансовій звітності підприємства розкрита необхідна інформація, а саме:
 - а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів;
 - б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду;
 - в) невиконані у мови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.

10. Дослідження біологічних активів при оцінці можливості підприємства здійснювати діяльність на безперервній основі.

Велика відповідальність покладається на аудитора, коли він за результатами вивчення фінансової звітності робить висновки про можливість подальшого функціонування господарюючих суб'єктів. У МСА 570 «Безперервність діяльності» [25] викладені питання порядку правильності вивчення питань безперервності діяльності підприємства.

Для проведення даної процедури щодо сільськогосподарських підприємств можна застосовувати GAP-аналіз по видам сільськогосподарських культур, сегментам діяльності підприємства [26].

11. Перевірка права користування земельними ділянками.

Для перевірки інформації щодо посівних площ, яка розкривається у фінансовій звітності, слід порівняти посівну площу культур протягом року з реєстром власних та орендованих земельних ділянок та статистичною звітністю по пощам. Якщо площа орендованих ділянок більша, ніж загальна посівна площа за рік, слід з'ясувати, чому не весь земельний банк використовується. Якщо навпаки – посівна площа більша, ніж земельний банк, слід з'ясувати причину. Причиною такої невідповідності може бути помилково вказана площа у звітності або неповний реєстр орендованої землі.

12. Валідація фінансової звітності в цілому та зокрема 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 XBRL [18]. 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 СФЗ (системи фінансової звітності). 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 11).

Отже, на основі ключових завдань аудиту біологічних активів нами було

розроблено практичні рекомендації щодо застосування та виконання процедур аудиту поточних біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах. Основними запропонованими процедурами є: спостереження за інвентаризацією поточних біологічних активів, опитування співробітників підприємства, перевірка записів і документів та співставлення їх із наявними активами підприємства, правильність розподілу витрат на біологічні перетворення рослин та відображення в обліку дотацій від держави, валідація показників фінансової звітності, що стосуються поточних біологічних активів рослинництва. Під кожен процедуру нами було розроблено або удосконалено вже існуючі форми робочих документів. Запропоновані нами документи дозволять спростити процес виконання процедур аудиту та оптимізують представлення даних, що з'ясовано у результаті перевірки.

Запропоновані нами процедури та програма аудиту поточних біологічних активів рослинництва дозволять врахувати специфічні особливості даної категорії активів, а саме умови визнання та нерозривний зв'язок з земельними ресурсами. Дані процедури не є вичерпними і можуть доповнюватись з урахуванням додаткових індивідуальних потреб аудитора. В цілому результати виконання аудиторських процедур повинні підтверджувати або спростовувати достовірність відображення елементу фінансової звітності «біологічні активи».

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Одним із важливих факторів забезпечення безперервного та постійного функціонування сільськогосподарського підприємства є наявність та стан використання біологічних активів. На основі дослідження наукових праць вітчизняних науковців та проведеного аналізу проблемних аспектів обліку поточних біологічних активів рослинництва виявлено необхідність розробити рекомендації щодо формування та заповнення робочих документів аудитора, запропонувати необхідні форми робочих документів, які відсутні в науковій літературі та удосконалити існуючі. Тому актуальність даної теми не викликає сумнівів. У науковій 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.

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 аудиту біологічних активів. Нами розроблено ключові теоретичні положення щодо аудиту на аграрних підприємствах а саме: мета, суб'єкт, об'єкт.

Запропоновані завдання аудиту враховують встановлення законності проведених операцій з біологічними активами, перевірку фактичної наявності та стану, визначення правильності синтетичного і аналітичного обліку витрат на біологічні перетворення, перевірка правильності застосування методики обліку та оцінки біологічних активів рослинництва та сільськогосподарської продукції відповідно до встановлених вимог.

У науковій роботі ми запропонували практичні рекомендації щодо процедур, які забезпечать виконання ключових завдань аудиту поточних біологічних активів рослинництва, спираючись на базові процедури аудиту та розробили під них форми внутрішніх документів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Жук В. М. Облік сільськогосподарської діяльності: навч. посіб. Київ : Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.
2. Сук Л. К. Облік біологічних активів. *Облік і фінанси АПК*. Київ, 2006. №9-10. С. 128-134.
3. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. Київ, 2010. № 4. С. 32-37.
4. Калюга Є. В., Шендерівська Ю. Л. Оцінка біологічних активів як елемент методу бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2017. №4(78). С.33-39.
5. 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.
6. 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)*. 2013. № 2(4). С. 111-117.
7. 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.
8. Кузик Н. П. Особливості аудиту поточних біологічних активів та питання його удосконалення. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. С.180-183.
9. Сук П.Л. Прийоми аудиту біологічних активів рослинництва. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С.85-87
10. Миронова Ю.Ю. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Київ: 2015, № 1 (50). С. 109-113.

11. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 14.12.2020).
12. International standard on auditing 200. URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf> (дата звернення: 14.12.2020).
13. Біологічні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 14.12.2020).
14. Міжнародні стандарти фінансової звітності, редакція станом на 01.01.2015 р. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1art_id=408095cat_id=408093ctime=1423500775962 (дата звернення: 14.12.2020).
15. Богданюк О. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва : автореф. дис. ... канд. ек. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 21 с.
16. 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.
17. 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.
18. Калюга Є. В., Шендерівська Ю. Л. Оцінка біологічних активів як елемент методу бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2017. №4(78). С.33-39.
19. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09. Житомир, 2010. 420 с.

20. Пантелєєв В.П. Внутрішній аудит. Київ: Державна академія статистики, обліку та аудиту ДКС України, 2006. 247 с.
21. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: моногр. Житомир: ЖДТУ, 2008. 456 с.
22. International standard on auditing 300. Planning an audit of financial statements. URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf> (дата звернення: 14.12.2020).
23. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 14.12.2020)..
24. Калінчук В. В., Уманська Ю.М. Ключові елементи програми аудиту щодо інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва з залученням зовнішнього експерта. *Сучасні проблеми менеджменту* : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., м. Житомир, 15 травня 2020 р. Житомир, 2020. С. 186-189.
25. International standard on auditing (ISA) 570 (revised), going concern <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-570-revised-going-concern-3> (дата звернення: 14.12.2020).
26. Current and planned research on agriculture for improved nutrition: a mapping and a GAP analysis: URL: https://lids.ac.uk/_assets/Final%20report%20230712.pdf (дата звернення: 14.12.2020).
27. Богданюк О. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва : автореф. дис. ... канд. ек. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 21 с.
28. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1072 с.
29. Перевозник Н. В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності. *Формування ринкових відносин в Україні*. Київ, 2007. №8. С. 71-76.
30. Вовчук Т.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 232 с.

ДОДАТКИ

Додаток 1

Визначення поняття «біологічний актив»*

Автор	Зміст твердження
Богданюк О. В. [27]	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 та підвищення добробуту населення. 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.
Загородній А. Г. [28]	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. [1]	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. [29]	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. [2]	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. [3]	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. [30]	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

**Характерні помилки, які виявляються при проведенні
внутрішньогосподарського контролю поточних біологічних активів
рослинництва, витрат на біологічні перетворення, сільськогосподарської
продукції ***

№	Вид помилок	Зміст допущеної помилки	Метод контролю, який дозволяє виявити дане порушення
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 регістрів 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 (до початку збирання врожаю) (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 регістри бухгалтерського обліку	1) порушується відповідність синтетичних даних аналітичним у регістрах бухгалтерського обліку; 2) не оформляються бухгалтерські довідки, тобто не дотримується вимога до обов'язковості всіх реквізитів первинних документів регістрів 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 із комірниками (матеріально відповідальними особами); 3) порушення обов'язковості (або регулярності) проведення інвентаризації; 4) порушення умов зберігання біологічних активів; 5) нерегулярно проводиться звірка даних руху активів у бухгалтерії і на складах організації.	Інвентаризація.

*розроблено автором

Додаток 3

Анкета тестування внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства щодо біологічних активів

Період перевірки		Виконавець	Дата перевірки	Документ містить (__додатків на сторінках)
№	Питання	Відповідь		
1.	Чи закріплені біологічні активи за особами, відповідальними за їх збереження			
2.	Чи наявні договори про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із вирощуванням біологічних активів			
3.	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб			
4.	Чи обмежено доступ до інформації про поточні біологічні активи в електронному вигляді			
5.	Чи належним чином проводиться інвентаризація біологічних активів			
6.	Чи відповідають умови вирощування біологічних активів / зберігання сільськогосподарської продукції встановленим вимогам			
7.	Чи правильно відображається в обліку результат інвентаризації			
8.	Чи невикористані частини інвентаризаційних описів прокреслюються знаком «Z»			
9.	Чи були у звітному періоді факти загибелі біологічних активів			
10.	Чи були у звітному періоді факти нестачі тварин			
11.	Чи було у звітному періоді придбання тварин			
12.	Чи була у звітному періоді реалізація тварин			
13.	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку поточних біологічних активів з даними Головної книги			
14.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів			

Виконав: _____

Перевірив: _____

*розроблено автором

Програма аудиту біологічних активів

Пункт	Стан виконання
<p>1. Аналітичні процедури.</p> <p>Розробити та задокументувати очікування щодо зміни на основі інформації, отриманої в результаті розуміння суб'єкта господарювання. Порівняння суми біологічних активів на звітну дату з минулою звітною датою та бюджетом на звітну дату. Проаналізувати зміни порівняно з попереднім періодом у ринкових цінах на паливо, добрива, комбікорми, насіння та інші основні складові витрат, оренду землі та витрати на оплату праці. Зміни, зумовлені рівнем врожаю. Фізичні зміни кількості (одиниць / ваги) та старіння худоби; площі посівів порівняно з попереднім періодом. Зміни справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж порівняно з попереднім періодом внаслідок зміни ринкових цін, урожайності сільськогосподарських культур з гектара, середньої ваги або виробленого врожаю одиниці худоби, дисконтних ставок (якщо це можливо). Зміни в технології рослинництва та сільськогосподарському виробництві. Зміни від різниці в перерахунку валют.</p> <p>Переконайтеся, що залишки відповідають бухгалтерському обліку та робочим документам аудиту попереднього періоду. Перевірте арифметичну точність приміток щодо біологічних активів. Перегляньте біологічні активи на дату балансу щодо будь-яких незвичних змін їх балансової вартості (тобто витрат у посіви на полях на гектар) порівняно з попереднім періодом.</p> <p>Порівняйте балансову вартість на одиницю основних біологічних активів, фактичну врожайність на сільськогосподарські культури, справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж як дати збору врожаю на одиницю зібраної сільськогосподарської продукції на дату балансу з наявною зовнішньою ринковою інформацією.</p> <p>Перегляньте розрахунок прибутку або збитку від вибуття та коригування справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж.</p>	
<p>2. Перевірка застосування облікової політики</p> <p>Визначте, що політика суб'єкта господарювання щодо біологічних активів є відповідною та послідовно застосовується: відповідна класифікація, метод оцінки та методика його розрахунку, капіталізація відсотків, дотації.</p>	
<p>3. Біологічні активи в заставі</p> <p>Поцікавтеся про будь-які права на заставу та обмеження права власності на біологічні активи та чи є будь-які біологічні активи переданими в заставу. Чи розкривається ця інформація належним чином у фінансовій звітності.</p>	
<p>4. Право користування земельними ділянками - наявність посівів на полях</p> <p>Узгодити площу посівів з площею власних та взятих в оренду земельних ділянок.</p>	

Виконав		Дата
Перевірив		Дата

*розроблено автором

Додаток 5**Відомість інвентаризації біологічних активів ***

№	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

Критерії визнання				Відповідність критеріям визнання
жива тварина або рослина	контролюється підприємством	є ймовірність отримати економічні вигоди у майбутньому	має здатність здійснювати біологічну трансформацію	
11	12	13	14	15

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

Дані для складання фінансової звітності			
Вид оцінки, яка застосовується для МСФЗ-звітності	Вартість за одиницю виміру	Кількість	Сума
21	22	23	24

*розроблено автором

Продовження додатку 5**Відомість інвентаризації біологічних активів**Правила заповнення відомості:

Графи 1-10, 16-17 заповнюються за даними обліку і за результатами підрахунків фактичної наявності запасів і можуть здійснюватися технічними працівниками. Для заповнення цих граф необхідні дані бухгалтерського обліку про їх оперативні залишки. Тому на підготовчому етапі до початку проведення підприємством інвентаризації в присутності комісії матеріально відповідальні особи складають звіт про останні проведені операції, відображають їх у складському обліку і разом з описом документів під розписку здають до бухгалтерії. Також до початку інвентаризації перевіряється стан вимірювальних приладів.

Графи 11-15, як правило, заповнюються посадовими особами, які мають право на використання професійного судження. Об'єкт може бути відображений у фінансовій звітності підприємства виключно тоді, коли він відповідає всім критеріям визнання. Якщо у графі 15 у результаті інвентаризації буде виявлено невідповідність критеріям визнання, посадові особи повинні з'ясувати причини та прийняти рішення щодо подальших дій із біологічними активами.

Графи 18-20 повинні містити актуальні дані про собівартість, справедливую вартість та витрати на місці продажу, що потребує додаткової інформації, яка може бути недоступною для технічного працівника.

Графи 21-24 є узагальнюючими. На підставі граfi 21 уповноважена особа на основі облікової політики підприємства, обліково-аналітичних даних та професійного судження обирає вид оцінки біологічних активів у цілях відображення у звітності. На основі граfi 21 до граfi 22 вноситься вартість біологічного активу за 1 одиницю виміру, що впливає з граф 18-20. Кількість у графу 23 дублюється з граfi 7 для зручності розрахунків. Дані граfi 24 є підставою для відображення запасів у фінансовій звітності, а у разі необхідності – для відображення інвентаризаційних різниць (коригувань).

Додаток 6**Відомість звірки оперативного та бухгалтерського обліку на дату інвентаризації біологічних активів**

№	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 щодо оприбуткування сільськогосподарської продукції

№__від____року *

Назва клієнта (Код)	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

Висновок: _____

*розроблено автором

Додаток 8

Оцінка поточних біологічних активів при первісному визнанні*

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 справедливую 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

*узагальнено за джерелами [4, 16, 18]

Додаток 9

Робочий документ про перевірку застосування зовнішнього джерела

«АПК-інформ» №__від____року *

Період перевірки		Виконавець	Дата перевірки	Документ містить (додаєть 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: _____

Перевірів: _____

*розроблено автором

Додаток 10

**Робочий документ звірки показників звітів служб бухгалтерського обліку,
агронома, планово-економічного відділу №__від_____року ***

Період перевірки		Виконавець		Дата перевірки			Документ містить (__додатків на сторінках)	
За даними аналіти- чного обліку	За даними первинних документів	Різниця	За даними звіту агронома	Різниця	Норми витрат на 1 га	Площа	Відповідно до нормо- витрат	Різниця
1	2	3 (1-2)	4	5 (1-4)	6	7	8 (6*7)	9 (1-8)

Виконав: _____

Перевірив: _____

*розроблено автором

Додаток 11

**Робочий документ валідації фінансової звітності щодо біологічних активів
рослинництва ***

Клієнт, Період перевірки	Виконавець	Дата перевірки	Документ містить (__додатків на сторінках)

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