

Фоміна Т. В.

кандидат економічних наук, доцент

Пугаченко О. Б.

кандидат економічних наук, доцент

Центральноукраїнський національний технічний університет

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Вступ. Проведення ринкових реформ в аграрному секторі економіки і надання повної самостійності сільськогосподарським підприємствам у вирішенні питань виробничо-господарської і фінансової діяльності диктують необхідність застосування не лише зовнішнього, а і внутрішнього контролю. При цьому, висуваються принципово нові вимоги до форм, методів, способів та прийомів внутрішнього контролю, а також удосконалення його організаційно-методичного забезпечення.

Внутрішній контроль на макрорівні сприяє здійсненню господарських операцій з дотриманням вимог законодавчо-нормативної бази і внутрішніх регламентів та забезпечує раціональне управління, попереджаючи і знижуючи ризик фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства. На макрорівні внутрішній контроль виступає дієвим механізмом для забезпечення стабільності економіки, залучення інвестицій, зміцнення фінансової дисципліни тощо.

Раніше біологічні активи підлягали контролю під час перевірки операцій з матеріально-виробничими запасами, основними засобами, операцій, пов'язаних з виробництвом продукції рослинництва і тваринництва. Виділення у сільськогосподарських підприємствах внутрішнього контролю біологічних активів як самостійного напрямку перевірки вимагає змін при плануванні і виконанні консольних процедур. Виокремлення біологічних активів у якості самостійного об'єкту бухгалтерського обліку зумовило необхідність розвитку та удосконалення організації і методики внутрішнього контролю операцій з ними.

Внутрішній контроль біологічних активів сільськогосподарських підприємств вимагає належної розробки спеціальних стандартів, методичних і технічних засобів. Усе це обумовлює необхідність розвитку методичного інструментарію і використання удосконалених контрольних процедур перевірки операцій з біологічними активами.

Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи», біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати

сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [9].

У МСБО 41 «Сільське господарство» біологічний актив визначений як жива тварина і рослина, а група біологічних активів - це сукупність подібних живих тварин або рослин [6].

Серед науковців, що займались даною проблематикою, також відсутня єдність трактувань поняття «біологічний актив», а саме: біологічний актив - це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. З ходом часу біологічні активи можуть поліпшувати свої якості (відбувається ріст рослин) або їх погіршувати (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність) [15, С. 86]: біологічні активи - це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контролювані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигод (сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, послуг, грошових коштів або інших активів), а їх вартість може бути достовірно визначена [8, С. 236].

Дана робота є продовженням авторських досліджень, розпочатих у наукових публікаціях [10, 11, 12, 13, 16].

Методика внутрішнього контролю операцій з біологічними активами. Внутрішній контроль сільськогосподарських підприємств виконує дві базові функції: виступає постачальником інформації про достовірність звітності і є гарантом фінансової діяльності, виражаючи думки відносно дотримання гіпотези безперервності діяльності. При цьому, він також може виконувати інформаційно-аналітичну, методичну і консультаційну функції [2].

Внутрішній контроль біологічних активів направлений на:

- встановлення правильності ідентифікації активу, як біологічного;
- визначення достовірності справедливої вартості біологічних активів;
- підтвердження фактичних витрат, пов'язаних з прийняттям активів як біологічних активів у бухгалтерському обліку;
- перевірку правильності оформлення первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку за усіма операціями і біологічними активами:
 - встановлення своєчасності відображення надходження біологічних активів на підприємство. їх внутрішнього переміщення і вибуття;
 - визначення достовірності результатів від біотрансформації біологічних активів, визнання сільськогосподарської продукції, продажу та іншого вибуття біологічних активів;

- оцінку умов збереження біологічних активів, які відображено у бухгалтерському обліку:

- проведення аналізу ефективності використання біологічних активів;
- підтвердження інформації про біологічні активи для відображення її у звітності підприємства.

Особливу увагу внутрішній контролер повинен приділити оцінці біологічних активів, адже саме вона впливає на кінцевий результат господарської діяльності та надає інформацію про раціональність їх використання.

Оцінка біологічних активів займає в процесі підготовки звітності сільськогосподарських підприємств провідну роль. Біологічні активи можуть складати до 40-50% валюти балансу сільськогосподарського підприємства, а це основний актив, який генерує виручку [14].

Особливістю внутрішнього контролю операцій з біологічними активами є застосування різних їх класифікацій. При цьому можуть застосовуватися як обов'язкові (за однорідними групами біологічних активів, за тривалістю періоду використання і отримання сільськогосподарської продукції і/або додаткових біологічних активів, за зрілістю, за можливістю багатократного отримання сільськогосподарської продукції і/або додаткових біологічних активів, за ступенем важливості), так і додаткові групування (за видами, статеві віковими групами, породами худоби, риби, звірів і т.п. (тваринництво), групами культур, культурами, сортами, виноградними, кісточковими, насінневими і горіховими деревами і т.п. (рослинництво)) [2]. Внутрішній контролер повинен перевірити правильність використання економічним суб'єктом класифікацій біологічних активів, оскільки їх недотримання може привести до неповного або невірного розкриття інформації про біологічні активи у звітності.

Друга особливість тісним чином пов'язана з першою. Одна з класифікацій біологічних активів передбачає їх групування за тривалістю періоду використання і отримання сільськогосподарської продукції і/або додаткових біологічних активів. Відповідно до цього групування біологічні активи поділяються на довгострокові і короткострокові.

Третя особливість проявляється у тому, що при ідентифікації біологічних активів разом із загальноприйнятими умовами для визнання активу, застосовується умова про перехід до сільськогосподарського підприємства усіх ризиків, пов'язаних із біологічними активами, і отриманої від них сільськогосподарської продукції (захворювання, загибель, зміни цін та ін.). Ця особливість вимагає додаткового етапу внутрішнього контролю.

Внутрішньому контролеру слід пам'ятати про четверту особливість - при ідентифікації біологічних активів не можна ототожнювати поняття «Біологічні активи» і «Сільськогосподарська продукція». Сільськогосподарська продукція перестає бути елементом біологічних активів при її відділенні від біологічних активів, при припиненні життєвих процесів біологічних активів, а також у період підготовки їх до реалізації або очікування забою. Це вимагає чіткої ідентифікації операцій з біологічними активами як об'єкту перевірки.

Об'єктом внутрішнього контролю є інформація, що відображається на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», який призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів [3].

Під час проведення контролю довгострокових біологічних активів перевіряючий повинен пам'ятати, що це перевірка публічної фінансової звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо довгострокових біологічних активів суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності та повноти їх відображення і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. Зокрема, перевірячі підлягають дані за дебетом рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» (відображається надходження довгострокових біологічних активів) та за кредитом — (відображається їх вибуття) [3]; та у Балансі (Звіті про фінансовий стан) за рядком 1020 [7].

Розрізняють довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва. Перші з них включають штучні багаторічні плодово-ягідні та інші насадження, а другі - дорослу робочу і продуктивну худобу: робочі коні, корови, бугаї-плідники, жеребці-плідники, племінні кобили, кнури, свиноматки основного стада, барани, вівцематки основного стада тощо [1].

До довгострокових біологічних активів рослинництва належать штучні багаторічні насадження, а саме: плодові насадження (яблуня, груша, айва, слива, вишня, абрикос, грецький горіх, фундук, мигдаль тощо), ягідні насадження (суниця, полуниця, смородина, агрус, чорноплідна горобина тощо), виноградні насадження, плантації хмелю.

Багаторічні насадження є незрілі та зрілі. До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться молоді насадження до початку їх плодоношення. Насадження із незрілих у зрілі переводять після відповідних термінів [15, С. 86].

Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснює комісія, яку призначає керівник підприємства. Комісія складає Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1).

Акт готують декілька разів, а саме: на суму понесених витрат по закінченні посадкових робіт та щорічному зростанню вартості молодих насаджень на суму витрат по їх вирощуванню; при зарахуванні насаджень до зрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.

Перевіряючий здійснює перевірку наявності активів, які мають бути складені, використовуючи прийоми документального контролю. Суму понесених витрат перевіряючий уточнює шляхом зустрічної перевірки з відповідними документами і реєстрами з обліку закладання та вирощування багаторічних насаджень. По цій сумі їх оцінюють до досягнення продуктивного віку.

Здійснюючи перевірку враховують, що під час переведення багаторічних насаджень у відповідну групу зрілих біологічних активів, їх вартість переоцінюють до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу. Якщо справедливу вартість визначити неможливо, то плодоносні довгострокові біологічні активи рослинництва оцінюють, виходячи із витрат на їх закладання та вирощування до плодоносного віку.

У разі, коли насадження оцінені за справедливою вартістю, перевіряючий повинен детально обґрунтувати її рівень.

Особливість плодкових багаторічних культур полягає у тому, що після початку плодоношення їх продуктивність деякий час зростає, а потім знижується. Тому справедлива вартість молодого саду зростає, а після певного періоду знижується. Це обумовлює необхідність постійно змінювати вартість саду. В результаті перевірки необхідно звернути увагу на правильність визначення справедливої вартості плодкових насаджень протягом усього строку їх вирощування.

Для обґрунтування непридатності багаторічних насаджень, встановлення неефективності їх використання, а також оформлення документів на списання насаджень наказом керівника підприємства створюється інвентаризаційна комісія, яка проводить інвентаризацію багаторічних насаджень, що пропонуються до списання, установлює економічну доцільність чи недоцільність подальшого використання насаджень і складає Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма № ДБАСГ-3).

Обов'язково здійснюється перевірка обґрунтованості висновків на списання багаторічних насаджень, контролюється дотримання процедури їх списання за визначення справедливої вартості об'єктів, що підлягають списанню. Для цього поряд із дослідженням документів і перевірки правильності записів у реєстрах бухгалтерського обліку доцільно провести вибіркові та суцільні спостереження [15, С. 86-87].

При реалізації довгострокових біологічних активів тваринництва, перевіряючому необхідно знати, що тварини основного стада вибувають з підприємства за різними причинами: вибракування внаслідок зниження продуктивності, постановка на відгодівлю з наступною реалізацією; продаж у продуктивному стані без постановки на відгодівлю: списання тварин внаслідок фізичних травм, хвороби, нещасних випадків, нестач, крадіжок тощо. Крім того слід пам'ятати, що списання тварин внаслідок фізичних травм, невиліковних хвороб, нещасних випадків, нестач, крадіжок тощо (третя причина) не відноситься до реалізації, а тому немає потреби відображення його у складі необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу. Методичними прийомами під час контролю довгострокових біологічних активів, перш за все, є використання прийомів документального контролю: формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка за суттю. Важлива роль відводиться вибірковому та суцільному спостереженню, що дозволяє перевіряючому вивчити стан активів, здійснити контрольний обмір робіт з метою обґрунтованості їх обсягу і якості [1].

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракованої з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо. За дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракованих з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом - вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безплатної передачі тощо.

Внутрішньому контролеру слід пам'ятати, що рахунок 21 «Поточні біологічні активи» має такі субрахунки: 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Документальне оформлення результатів внутрішнього контролю операцій з біологічними активами. Беззаперечним є факт, що результати внутрішнього контролю підлягають документуванню. Інформація, отримана під час контрольно-перевірочних заходів повинна відповідним чином фіксуватись.

Типових форм робочих документів внутрішніх контролерів не передбачено і нормативно не регламентовано, кожне підприємство розробляє їх самостійно і закріплює в контексті формування облікової політики підприємства [4, С. 154].

Недооцінка значення, місця та ролі робочих документів внутрішнього контролю призводить до прогалин у його методичному забезпеченні. Майже всі дослідники, розглядаючи методик внутрішнього контролю, поза увагою залишають проблеми документального оформлення поточних та підсумкових результатів. При цьому, науковці та практики вказують на необхідність документального забезпечення внутрішнього контролю, проте прикладних форм робочих документів не наводять, вважаючи це справою виключно суб'єкта контролю. Це стосується і операцій з необоротними активами. Підсилюється піднята проблема ще й тим, що при розробці методик внутрішнього контролю операцій з необоротними активами у переважній більшості розробок не надається значенням окремим складовим (специфічним, нетиповим, непоширеним для вітчизняного підприємницького середовища) необоротних активів [13, С. 70]. Також це стосується і операцій з довгостроковими та поточними біологічними активами.

Документальне оформлення внутрішнього контролю складається з двох основних блоків документів:

- робочі документи внутрішнього контролера;
- підсумкова документація за результатами контрольно-перевірочних заходів.

До робочих документів відносяться записи (форми, таблиці, розрахунки тощо), за допомогою яких фіксуються проведені прийоми та процедури внутрішнього контролю, довідки та або експертні висновки залучених фахівців та експертів, отримана інформація і відповідні висновки.

Робочі документи внутрішнього контролю повинні містити таку інформацію: ціль, період, дата проведення, об'єкт перевірки, номер сторінки. ШБ виконавця (внутрішній контролер, залучений фахівець, експерта тощо).

До робочих документів також слід відносити необхідні витяги або копії документів; інформацію про вивчення та оцінку системи бухгалтерського обліку; опис важливих показників та аналіз тенденцій діяльності [13, С. 71].

Найпоширенішими функціями робочих документів є:

- обґрунтування твердження у звіті контролера та засвідчення відповідності здійснених контрольних процедур прийнятим нормативам;
- полегшення процесу керування, нагляду та контролю за якістю та ефективністю проведення внутрішнього контролю:

- сприяння виробленню методологічного підходу до процесу здійснення внутрішнього контролю.

Метод контролю процесів за надходженням, переміщенням та вибуттям біологічних активів як довгострокових так і поточних застосовується аналогічно до методу управління діями, який сформував Мерчант К. А. [5].

Отже, у наведених нижче таблицях 1 — 7 представлено робочі документи внутрішнього контролера, які пропонується використовувати під час перевірки операцій з біологічними активами.

Таблиця 1

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки складу та структури довгострокових біологічних активів

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого довгострокового біологічного активу у загальній їх величині
Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	161		
Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	162		
Довгострокові біологічні активи тваринництва які оцінені за справедливою вартістю	163		
Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені іа первісною вартістю	164		
Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	165		
Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	166		
Разом за період	-	-	100

Внутрішній контролер, групуючи окремі об'єкти довгострокових біологічних активів повинен дотримуватись наступних умов: на субрахунок 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки відповідності фактичного використання площ для довгострокових біологічних активів рослинництва заявленому*

Вид біологічного активу рослинництва	Номер смуги або іншої ділянки	Призначення насаджень	Площа (га) або протяжність смуги (пог. м) за інформацією підприємства	Площа (га) або протяжність смуги (пог. м) за інформацією внутрішнього контролера	Відхилення між інформацією внутрішнього контролера та підприємства	Причини відхилення
...
Разом за період	-	-	-

* складаються на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік,

форма № БАСГ-1

Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів рослинництва: на субрахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та 28 «Зменшення корисності активів». Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів рослинництва; на субрахунку 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів тваринництва; на субрахунку 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та 28 «Зменшення корисності активів». Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів тваринництва; на субрахунку 165 «Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»), які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів: на субрахунку 166 «Незрілі довгострокові активи, які

оцінюються за первісною вартістю» ведеться облік незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»), справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого вони оцінюються, виходячи із суми витрат, зазнаних на їх вирощування. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів.

Таблиця 3

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності постановки на облік окремих довгострокових біологічних активів рослинництва*

Вид біологічного активу рослинництва	Схема насаджень					Інвентарний номер (зазначається номер, який було присвоєно)	Субрахунок (відображення в обліку)
	рядки	породи	кількість дерев, чагарників	стан насаджень**	грн. - титчні затрати, грн		
...	161,162,165,166

* складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік, форма № БАСГ-1.

**для оцінки стану насаджень можуть залучатись фахівці з рослинництва

Таблиця 4

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності постановки на облік окремих довгострокових біологічних активів тваринництва*

Ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличка)	Стать, клас, масть та інші особливості	Заданими підприємства		За розрахунком внутрішнього контролера		Розбіжність між даними внутрішнього контролера та даними підприємства	
		Кількість голів	Балансова вартість	Кількість голів	Балансова вартість	Кількість голів	Балансова вартість
...

* складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-2

Під час групування об'єктів короткострокових біологічних активів внутрішньому контролеру слід пам'ятати, що на субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо): на субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за

справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо); на субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.

Таблиця 5

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності закріплення матеріальної відповідальності за довгострокові біологічні активи тваринництва*

Ідентифікаційний номер (інвентарний номер, ключка)	Стать, клас, масть та інші особливості	Кількість голів	Вага, кг	Балансова вартість	ПІБ матеріально-відповідальної особи, за ким закріплені прийняті тварини	Наявність документа про матеріальну відповідальність
...	ззначається документ

* складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгосподлік.

форма № БАСГ-2

Таблиця 6

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки складу та структури короткострокових біологічних активів

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого короткострокового біологічного активу у загальній їх величині
1	2	3	4
Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	211		
Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	212		
Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	213		

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого короткострокового біологічного активу у загальній їх величині
1	2	3	4
Разом за період	-	-	100

Таблиця 7

**Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності
оприбуткування приплоду тварин***

Прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою закріплені тварини	Ідентифікаційний номер (кличка або номер матки)	Народились живими		Інвентарний номер	Народились мертвими, голів	Наявність підпису матеріально-відповідальної особи, що свідчить про прийняття на облік
		голів	вага			
Бички, хрячки, баранчики та ін.						
...	обов'язково зазначається дата та час
Телички, свинки, ярочки та ін						
...	обов'язково зазначається дата та час

* складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сльгоспоблик, форма № ПБАСГ-3

Представлені робочі документи є частиною організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю окремих об'єктів біологічних активів. Їх практичне використання у діяльності внутрішніх контролерів дозволить отримати, дослідити, узагальнити, згрупувати та представити у наочному вигляді інформацію про дійсний стан досліджуваного об'єкту.

У загальних інтересах керівників підприємства використати методи й засоби, що допомагають загострювати увагу й підсилувати роботу, спрямовану на оцінку ефективності управління ризиками й процесів контролю та знаходити шляхи підвищення їх ефективності. Ці процеси стосуються і виявлення та усунення ризиків при здійсненні операцій з біологічними активами.

Висновки. Проведене дослідження підтверджує, що на даний момент не існує одностайних поглядів теоретиків та практиків на поняття «внутрішній контроль» та «біологічні активи». Проблема визначення поняття «внутрішній контроль» є більш нагальною, адже на законодавчому рівні відсутній однойменний законодавчий акт. Щодо визначення біологічних активів, то навіть П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство» по різному трактують дане поняття, та й серед науковців також відсутня єдина думка.

Коло завдань, які можуть бути поставлені керівниками і власниками сільськогосподарських підприємств перед внутрішніми контролерами досить широке. До цих завдань відносяться: вивчення, оцінка, моніторинг адекватності застосовуваних методик обліку у частині операцій з біологічними активами, перевірка дотримання вимог чинного законодавства і внутрішніх регламентів сільськогосподарського підприємства щодо досліджуваних операцій.

Методичне забезпечення внутрішнього контролю є комплексом конкретних прийомів, способів і техніки контрольної діяльності. Проведене дослідження дозволило з'ясувати, що на організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств, впливають як галузеві особливості, так і специфіка самих біологічних активів.

Однією із важливих складових організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з біологічними активами є документальне оформлення його перебігу і результатів. Саме тому, у даній роботі нами було розроблено та запропоновано до використання пакет робочих документів, зокрема: робочий документ внутрішнього контролера з перевірки складу та структури довгострокових біологічних активів; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки відповідності фактичного використання площ для довгострокових біологічних активів рослинництва заявленому; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності постановки на облік окремих довгострокових біологічних активів рослинництва; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності постановки на облік окремих довгострокових біологічних активів тваринництва; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності закріплення матеріальної відповідальності за довгострокові біологічні активи тваринництва; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки складу та структури короткострокових біологічних активів; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності оприбуткування приплоду тварин.

Використання представлених форм робочих документів внутрішнього контролю операцій з біологічними активами дозволить оптимізувати працю виконавців, закріпити відповідальність за ними, полегшить виконання процедур групування, аналізу та обробки інформації тощо, що у кінцевому результаті підвищить ефективність та дієвість системи внутрішнього контролю у цілому.

Література:

1. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль : [навч. посіб.] / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук - К.: «Центр учбової

літератури», 2014. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://pidruchniki.com>

2. Зюзин Ю. И. Развитие методического обеспечения внешнего и внутреннего аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях: автореф. дис. на соискание наук, степень канд. экон. наук спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет. статистика» / Ю. И. Зюзин. - Ростов-на-Дону, 2011.- [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://economy-lib.com>

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями). - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

4. Кушніренко О. А. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю оподаткування сільськогосподарських підприємств / О. А. Кушніренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». — 2015. - Вип. 15-2. - С. 151-156

5. Merchant K. A. Modern Management Control Systems : [Text and Cases] / K. A. Merchant // Prentice-Hall. New Jersey. - 1998. - 855 с.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41). Сільське господарство // Міжнародний документ від 01.01.2012 р. - IASB. - [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_027

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями). - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

8. Пиріжок С. Є. Поняття «біологічні активи»: порівняння П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МФСЗ 41 «Сільське господарство» / С. Є. Пиріжок // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу . — 2009. -№1 (13).-С. 231-236.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 (із змінами та доповненнями). - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

10. Пугаченко О. Б. Концептуальні засади організації внутрішнього контролю в системі управління економічною безпекою суб'єктів господарювання / О. Б. Пугаченко, Т. В. Фоміна // Управління системою економічної безпеки суб'єктів господарювання : обліково-аналітичне забезпечення [Колективна монографія] / За ред. Черевка О. В.,

Гнилицької Л. В., Мігус І. П. - Черкаси: ПП Чабаненко Ю. А., 2015. - С. 143-172.

11. Пугаченко О. Б. Особливості внутрішнього контролю операцій з окремими видами запасів / О. Б. Пугаченко, Т. В. Фоміна // *Konzeptuelle grundsätze des Wirtschaftswachstums bei der globalisierung: Kollektive Monografie / herausgegeben vom Doktor Wirtschaftswissenschaften Professor W. Jatsenko.* — Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland. — С. 197-208.

12. Пугаченко О. Б. Посилення взаємозв'язку обліку і контролю підприємницької діяльності та їх інтеграція з іншими функціями управління / О. Б. Пугаченко, Т. В. Фоміна // *Financial and Economic Security and Accounting and Analytical Support in Business : monograph / L. Kindratska, K. Pavlov, L. Shpak. O. Yatsenko [et.al]: edited by V. Yatsenko* - «East West» Association For Advanced Studies and Higher Education GmbH, Vienna, Austria, 2016. — С. 210-222

13. Пугаченко О. Б. Робочі документи внутрішнього контролю операцій з необоротними активами: прикладний аспект / О. Б. Пугаченко, Т. В. Фоміна // *Міжнародний науковий журнал «Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації».* - 2016. — № 3. - С. 69-84

14. Степаненко О. А. Учет биологических активов / О. А. Степаненко // *Международный студенческий научный вестник.* - 2016. — № 4. — [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <https://eduherald.ru/ru/article/view?id=16385>

15. Сук П. Л. Прийоми аудиту біологічних активів рослинництва / П. Л. Сук Облік і фінанси АПК. - 2011. - № 1. - С. 85-87.

16. Фоміна Т. В. Методичні підходи до внутрішнього контролю запасів / Т. В. Фоміна, О. Б. Пугаченко // *Konzeptuelle grundsätze des Wirtschaftswachstums bei der globalisierung: Kollektive Monografie herausgegeben vom Doktor Wirtschaftswissenschaften Professor W. Jatsenko.* - Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland. - С. 208-218