

Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»
Навчально-науковий інститут фінансів, економіки, управління та права
Кафедра фінансів, банківського бізнесу та оподаткування

**ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ**

(за матеріалами товариства з обмеженою відповідальністю
“Веприк Плюс ”)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Другий (магістерський) рівень вищої освіти

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

601-ЕО

20270

КР

Розробила студентка групи 601-ЕО

Токаюк Л.О.

Керівник: к.е.н., професор

Верига Ю.А.

Рецензент: провідний бухгалтер Зіньківської
ДЕГС АТ «Полтавагаз»

Довбня Л.М.

Засвідчую, що в цій роботі немає запозичень
із праць інших авторів без відповідних
посилань

Токаюк Л.О.

Підтверджую достовірність даних,
використаних у роботі

Верига Ю.А.

Допустити до захисту
Завідувач кафедри

Птащенко Л.О.

2021

РЕФЕРАТ

Токаюк Л.О. Формування обліково – аналітичного забезпечення управління біологічними активами (за матеріалами товариства з обмеженою відповідальністю «Веприк Плюс»). Кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти з обліку і оподаткування – Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка», Полтава, 2021.

Робота містить 91 сторінку, 18 таблиць, 31 рисунок, список літературних джерел із 73 найменувань, 11 додатків.

Ключові слова: облік, управління, аналіз, біологічні активи, синтетичний облік, аналітичний облік, первинні документи.

Об'єктом дослідження є обліково – аналітичне забезпечення управління біологічними активами.

Мета роботи – вивчення особливостей формування обліково – аналітичного забезпечення управління біологічними активами на основі матеріалів ТОВ «Веприк Плюс».

Розглянуто сутність біологічних активів у системі обліково – аналітичного забезпечення. Вивчено облікову та аналітичну частину забезпечення управління, тобто досліджено порядок відображення в обліку біологічних активів та проведено аналіз їх стану, структури, динаміки та ефективності використання на підприємстві. Одержані результати можуть бути використані при створенні системи обліково – аналітичного забезпечення управління біологічними активами на товаристві з обмеженою відповідальністю «Веприк Плюс».

ABSTRACT

Tokaiuk L.O. Formation of accounting and analytical implementation of the management of biological assets (according to the materials of the Limited Liability Company "Vepryk Plus"). Qualification work for acquiring the second (master's) level of higher education in accounting and taxation - National University "Poltava Polytechnic named after Yuri Kondratyuk", Poltava, 2021.

The work contains 91 pages, 18 tables, 31 figures, a list of references from 73 titles, 11 appendices.

Key words: accounting, management, analysis, biological assets, synthetic accounting, analytical accounting, primary documents.

The object of the research is accounting and analytical implementation of the management of biological assets.

The aim of the work is studying the peculiarities of the formation of accounting and analytical implementation of the management of biological assets on the basis of materials of LLC "Vepryk Plus".

It has been considered the essence of biological assets in the system of accounting and analytical implementation. It has also been studied the accounting and analytical part of management implementation, meaning the order of reflection in the account of biological assets, it has also been carried out the analysis of their condition as well as structure, dynamics and efficiency of use at the enterprise. The obtained results can be used for the creation of a system of accounting and analytical implementation of the management of biological assets in the limited liability company "Vepryk Plus".

ПЕРЕЛІК МАТЕРІАЛІВ ГРАФІЧНОЇ ЧАСТИНИ

Аркуш	Найменування	Примітка
1	2	3
1	Структура управління ТОВ «Веприк Плюс»	
2	Структура бухгалтерської служби ТОВ «Веприк Плюс»	
3	Аналіз основних економічних показників діяльності ТОВ «Веприк Плюс»	
4	Динаміка активів ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2020 роки	
5	Динаміка зобов'язань ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2020 роки	
6	Динаміка непокритого збитку ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2020 роки	
7	Класифікація біологічних активів	
8	Фактори, які впливають на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств	
9	Типові форми первинних документів, які використовуються на ТОВ «Веприк Плюс»	
10	Оцінка біологічних активів	
11	Аналітичний облік довгострокових біологічних активів ТОВ «Веприк Плюс»	
12	Типова кореспонденція рахунків з обліку довгострокових біологічних активів	
13	Аналітичний облік поточних біологічних активів ТОВ «Веприк Плюс»	
14	Типова кореспонденція рахунків з обліку поточних біологічних активів	

15	Проблеми з обліку біологічних активів	
16	Етапи проведення аналізу біологічних активів	
17	Показники ефективності відтворення та використання біологічних активів	
18	Аналіз біологічних активів ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2019 роки	
19	Динаміка біологічних активів ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2020 роки	
20	Склад довгострокових та поточних біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс» у 2020 році	
21	Динаміка показників ефективності відтворення та використання довгострокових біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2020 роки	

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	5
1.1 Організаційно – управлінська структура підприємства, види діяльності	5
1.2 Організація бухгалтерського обліку на підприємстві	11
1.3 Аналіз основних техніко – економічних показників ТОВ «Веприк Плюс».....	18
РОЗДІЛ 2 БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ ЯК ОБ’ЄКТ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО УПРАВЛІННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	30
2.1 Економічна природа та класифікація біологічних активів	30
2.2 Порівняльний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство»	35
2.3 Проблемні питання щодо організації і методики бухгалтерського обліку біологічних активів	41
РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ.....	47
3.1 Особливості формування облікової політики щодо біологічних активів	47
3.2 Документальне оформлення обліку біологічних активів.....	53
3.3 Проблеми оцінки біологічних активів та шляхи її вирішення	60
3.4 Синтетичний та аналітичний облік біологічних активів.....	66
РОЗДІЛ 4 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ.....	73
4.1 Інформаційне забезпечення аналізу біологічних активів.....	73
4.2 Послідовність і методика проведення аналізу біологічних активів.....	77
4.3 Аналіз структури та динаміки біологічних активів на підприємстві.....	80
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	92
ДОДАТКИ	100

				<i>601-EO 20270 KP</i>				
	П. І. Б.	Підпис	Дата		Стадія	Арк.	Аркушів	
Розроб.	Токаюк Л.О.			Формування обліково – аналітичного забезпечення управління біологічними активами (за матеріалами товариства з обмеженою відповідальністю «Веприк Плюс»)	2	91		
Перевір.	Верига Ю.А.							
Н. контр.	Верига Ю.А.				<i>Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка Кафедра ФіББО</i>			2
Затверд.	Птащенко Л.О.							

ВСТУП

Однією з передових галузей економіки в Україні є сільське господарство. Це зумовлено наявністю родючих земель та помірного клімату, які сприяють ефективному розвитку даного виду діяльності. Тому сучасна ринкова економіка нашої держави налічує велику кількість підприємств, зайнятих у галузі тваринництва та рослинництва. Проте наявність сприятливих природних умов недостатньо для ефективної діяльності. Керівники таких суб'єктів господарювання мають створити обліково – аналітичну систему, яка б забезпечила якісне управління за всією господарською діяльністю, а також за біологічними активами, котрі є основними господарськими засобами на підприємстві.

Отже, метою дипломної кваліфікаційної роботи є розгляд особливостей формування обліково – аналітичного забезпечення управління біологічними активами.

Об'єктом дипломної кваліфікаційної роботи виступає товариство з обмеженою відповідальністю «Веприк Плюс».

Предметом дослідження є сутність біологічних активів в системі обліково – аналітичного забезпечення та особливості формування облікової та аналітичної складової забезпечення управління біологічними активами.

При написанні роботи передбачено використання таких методів: науковий метод, порівняння, узагальнення, статистико – економічний, математичний, графічний, причинно – наслідкові зв'язки.

Основними завданнями дослідження є:

1. Вивчити особливості господарської діяльності досліджуваного підприємства та організацію бухгалтерського обліку на ньому.
2. Провести аналіз основних економічних показників підприємства та на основі отриманих результатів сформулювати відповідні висновки.
3. Визначити сутність біологічних активів, як об'єктів обліково аналітичного забезпечення управління.

4. Здійснити порівняння П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство».

5. Визначити проблемні питання з обліку біологічних активів.

6. Дослідити особливості облікового забезпечення управління біологічними активами. А саме: формування облікової політики щодо біологічних активів, документальне оформлення та проблемні питання оцінки біологічних активів та їх синтетичний та аналітичний облік.

7. Вивчити аналітичне забезпечення управління біологічних активів, тобто дослідити теоретичний аспект аналізу та провести аналіз структури та динаміки біологічних активів ТОВ «Веприк Плюс».

8. На основі проведених досліджень, сформувані висновки та внести пропозиції щодо господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «Веприк Плюс».

Випускна кваліфікаційна робота складається із чотирьох розділів:

1. Економічна характеристика та організація обліку на підприємстві, в якому розглядається загальна характеристика ТОВ «Веприк Плюс», організація обліку на даному підприємстві та здійснюється аналіз основних економічних показників діяльності.

2. Біологічні активи як об'єкт системи обліково – аналітичного управління на підприємстві, де вивчається сутність біологічних активів, здійснюється порівняння П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство», а також визначено проблемні питання з обліку біологічних активів.

3. Облікове забезпечення управління біологічними активами. В даному розділі визначено особливості формування облікової політики щодо біологічних активів, документального оформлення обліку біологічних активів, оцінки біологічних активів та їх синтетичного та аналітичного обліку.

4. Аналітичне забезпечення управління біологічними активами, де вивчено інформаційне забезпечення аналізу біологічних активів, досліджено послідовність і методику його проведення, а також проведено аналіз структури та динаміки біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс».

Результати дослідження будуть корисними для підприємства, а також для його потенційних користувачів.

РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Організаційно – управлінська структура підприємства, види діяльності

Сільське господарство – одна з провідних галузей господарського комплексу України, яка має значний вплив на розвиток економіки країни та рівень життєдіяльності суспільства. Особливість клімату та природніх умов сприяє інтенсивному розвитку основних видів сільського господарства: рослинництва та тваринництва.

Проте останнім часом спостерігається значне зниження кількості сільськогосподарських тварин, особливо великої рогатої худоби, в тому числі корів (рисунок 1.1).

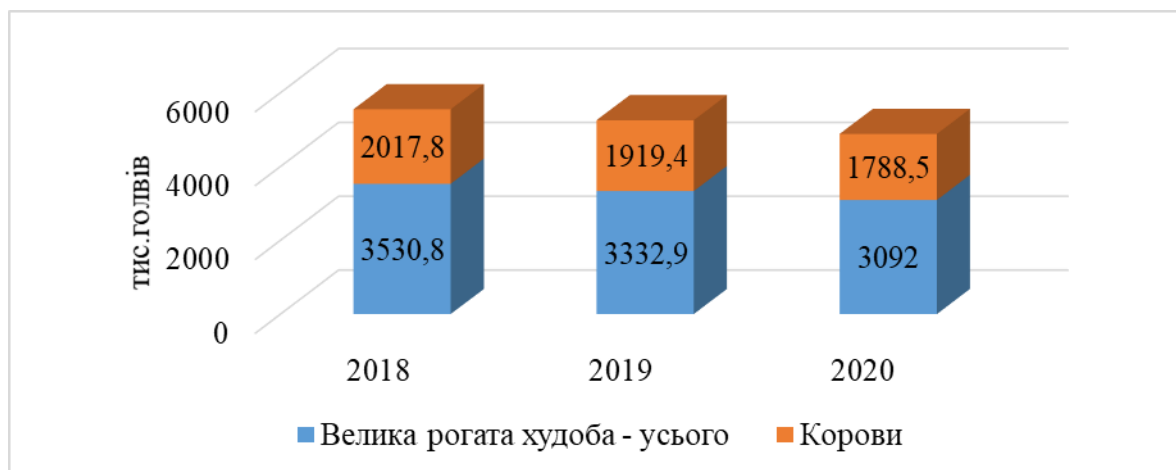


Рисунок 1.1 – Динаміка кількості сільськогосподарських тварин (великої рогатої худоби, в тому числі корів) в Україні за 2018 – 2020 рр.

(розроблено на основі джерела [73])

Така динаміка негативно впливає на розвиток економіки України, оскільки зменшення кількості великої рогатої худоби, особливо корів, сприяє зниженню виробництва м'ясної продукції і молока. Тому галузь тваринництва потребує значної підтримки з боку держави та ефективних управлінських рішень керівників таких підприємств.

Одним із сільськогосподарських суб'єктів господарювання, зайнятих у галузі тваринництва, є товариство з обмеженою відповідальністю «Веприк Плюс».

Підприємство знаходиться у місті Гадяч Полтавської області. Воно створено та діє згідно вимог Конституції України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», інших законів України та нормативно – правових актів чинних на території України та відповідно до статуту підприємства.

ТОВ «Веприк Плюс» виконує свою діяльність з метою одержання прибутку, задоволення потреб суспільства завдяки виробництву продукції, а також реалізація потреб учасників підприємства на підставі отриманого прибутку.

Основним видом діяльності підприємства є розведення великої рогатої худоби молочного напрямку, тобто корів. Проте статутом передбачено інші види діяльності (рисунок 1.2) (додаток А).



Рисунок 1.2 – Види діяльності ТОВ «Веприк Плюс»

Основним продуктом реалізації ТОВ «Веприк Плюс» є молоко. Товариство постачає його до ПП «Білоцерківська агропромислова група».

Діяльність будь – якого підприємства неможлива без майна. На досліджуваному підприємстві джерелами його формування є:

- внески учасників товариства, як вклад до статутного капіталу;
- продукція, вироблена на підприємстві;
- доходи, які одержує суб'єкт господарювання в результаті своєї діяльності;
- інше майно, яке може набути підприємство на підставах, що не суперечать закону.

Ефективність господарської діяльності товариства прямо залежить від правильної організації органів управління. Статутом передбачено, що на ТОВ «Веприк Плюс» вищим органом управління є загальні збори учасників (рисунок 1.3).

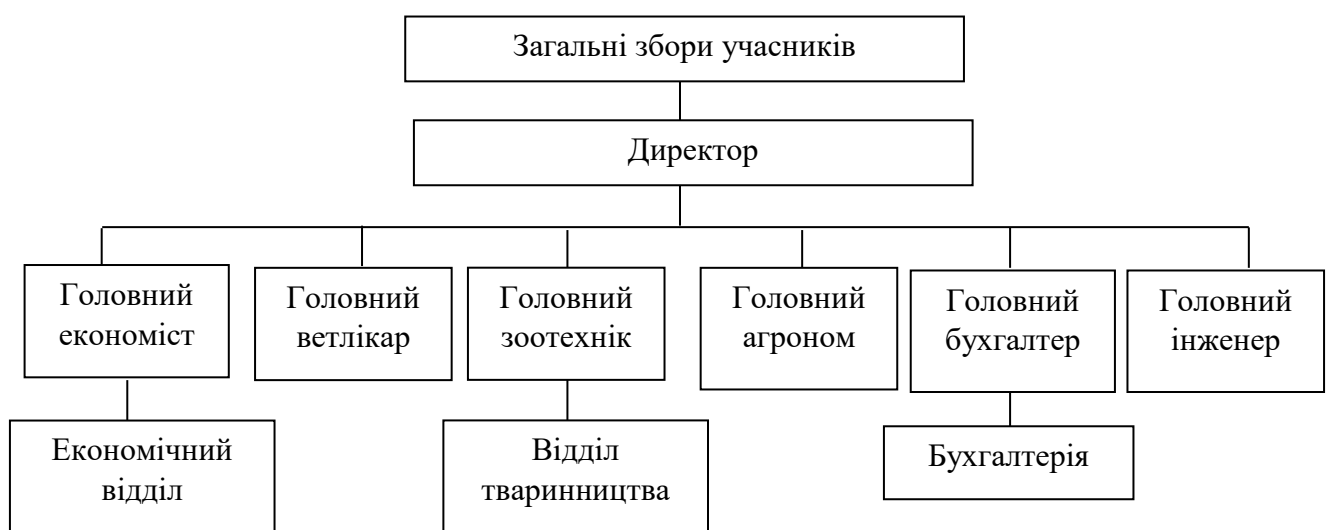


Рисунок 1.3 – Управлінська структура ТОВ «Веприк Плюс»

Загальні збори учасників складаються із учасників товариства або, призначених ними, представників. При цьому учасник має право в будь – який час замінити свого представника. До складу учасників можуть вступити фізичні та юридичні особи у разі коли вони набули прав власності на частку у статутному капіталі. Кількість голосів у загальних зборах є пропорційною розміру вкладених у статутний капітал часток. Також від розміру часток залежить можливість особи

виходити з товариства. Якщо учасник має розмір частки в статутному капіталі менше 50 відсотків, то він має право вийти з товариства у будь – який час без згоди інших учасників. Проте, якщо ця частка є більшою 50 відсотків, то вихід із товариства можливий тільки за згодою інших учасників.

В статуті ТОВ «Веприк Плюс» визначено права та обов’язки учасників товариства (таблиця 1.1) (додаток А).

Таблиця 1.1

Права та обов’язки учасників ТОВ «Веприк Плюс»

№ з/п	Права
1	2
1	Брати участь в управлінні товариством відповідно до законодавства та статуту
2	Отримувати інформацію про господарську діяльність товариства
3	Брати участь у розподілі прибутку та одержувати його частку
4	Отримати частину майна, у разі ліквідації товариства
5	Вибирати і бути обраними в органи управління товариства і контролю
6	Передавати свої повноваження іншому учасникові або його представникові
7	Вийти зі складу товариства у порядку передбаченому статутом та законодавством України
	Обов’язки
1	Дотримуватися вимог статуту, виконувати рішення його органів управління
2	Вносити вклади у розмірі та порядку, що передбачені статутом товариства та законодавством
3	Нести інші обов’язки, передбачені законодавством України та статутом

Скликаються загальні збори виконавчим органом, яким на ТОВ «Веприк Плюс» виступає директор. Саме він приймає рішення про затвердження питань до порядку денного при скликанні зборів. Проте головним питанням, що розглядається на річних загальних зборах учасників, які мають бути скликані протягом шести місяців наступного за звітним року, є питання про розподіл чистого прибутку товариства, про виплату дивідендів та їх розмір.

Також до основних питань, які можуть обговорюватися на загальних зборах можуть бути:

- визначення напрямів діяльності підприємства;
- доцільність внесення змін до статуту;
- зміна розміру статутного капіталу;
- затвердження грошової оцінки негрошового вкладу учасника;
- перерозподіл часток учасників;
- обрання директора товариства;
- створення інших органів товариства;
- затвердження результатів діяльності товариства за рік;
- розподіл чистого прибутку товариства;
- інші питання, передбачені статутом ТОВ «Веприк Плюс».

Статутом передбачено, що окрім виконавчого органу, загальні збори учасників можуть скликатися за вимогою учасника або учасників товариства, які на день подання вимоги володіють 10 або більше відсотками статутного капіталу товариства та іншими особами з питань визначених законодавством України.

Передбачено, що загальні збори мають здійснюватися у спільній присутності учасників товариства в одному місці. Під час обговорення винесених питань, ведеться протокол, у якому фіксується перебіг загальних зборів та прийняті рішення. Даний документ підписує голова загальних зборів, проте і кожен учасник має право здійснити підпис.

Крім загальних зборів та директора, до складу органів управління досліджуваного підприємства також входять: головний економіст, головний ветеринарний лікар, головний бухгалтер, головний зоотехнік, головний інженер, головний агроном.

Головний економіст займає важливу ланку управління на підприємстві, оскільки йому підпорядковується економічний відділ, тобто головним його завданням є налагодження ефективної роботи відділу та своєчасне, точне і правильне здійснення над ним контролю і прийняття відповідних управлінських рішень.

Проте, особа, що зайняла таку посаду також має здійснювати розробку фінансових стратегій, брати участь в підготовці проектів планів щодо реалізації продукції, її собівартості і рентабельності, розраховувати можливий прибуток.

Одним з основних завдань, яке виконує головний економіст є проведення аналізу господарської діяльності підприємства, що дозволяє вивчити фінансовий стан товариства і відповідно сприяє формуванню певних пропозицій щодо попередження в майбутньому негативних результатів, можливих шляхів підвищення рентабельності, зниження витрат на виробництво, збільшення прибутку.

Для сільськогосподарських підприємств, зайнятих у галузі тваринництва, важливою є особа, яка займає посаду головного ветеринарного лікаря, адже саме від його управлінських рішень залежать умови перебування тварин та їх здоров'я.

Головним завданням на даній посаді є чіткий і правильний контроль над ветеринарними лікарями підприємства. В той же час, крім навичок керуючого, головний ветеринарний лікар має володіти відмінними знаннями в галузі ветеринарної медицини. Тобто він має вміло проводити огляд тварин і діагностувати їх хвороби, досліджувати причини поганого стану худоби, здійснювати правильне та ефективне лікування, а також, в разі потреби, проводити хірургічне втручання.

Важливим для діяльності ТОВ «Веприк Плюс» є відділ тваринництва, який очолює головний зоотехнік. Саме він здійснює організаційно – технологічне керівництво основною діяльністю досліджуваного підприємства. Завданнями, які постають перед головним зоотехніком є: розробка заходів з ефективного використання активів підприємства, трудових ресурсів, поліпшення тваринницьких приміщень, розробка планів розвитку господарства та завдань підрозділів, планування руху, відтворення та вирощування поголів'я, складає розпорядок дня, раціон годівлі та баланси кормів.

Головний агроном також входить до складу органів управління ТОВ «Веприк Плюс», оскільки діяльність тваринництва взаємопов'язана із рослинництвом, адже на підприємстві відбувається посів зернових для забезпечення худоби кормами. Він здійснює планування технологічного процесу виробництва, проводить аналіз та оцінку полів, зернових культур, хімікатів, необхідних для вирощування рослини. Головний агроном зобов'язаний знати всі норми, біологічні особливості рослин, зіставляти ефективні річні плани, які б

забезпечили високу урожайність і відповідно наявність необхідної кількості кормів для худоби.

Забезпечити ефективну господарську діяльність та постійний контроль над господарською діяльністю здатний головний бухгалтер. На ТОВ «Веприк Плюс» він очолює бухгалтерську службу і основним його завданням є управління над даним відділом. Тобто особа, що займає дану посаду, має слідкувати за правильністю ведення бухгалтерського обліку, контролювати записи всіх проведених господарських операцій на рахунках, здійснювати контроль над веденням бухгалтерського обліку у філіях та структурних підрозділах підприємства. Також головний бухгалтер складає та подає фінансову, податкову, статистичну та інші види звітності.

Технічна сторона ТОВ «Веприк Плюс» організовується головним інженером. Він відповідає за технологічні впровадження на підприємстві, має постійно вивчати нові технології і, відповідно до специфіки діяльності суб'єкта господарювання, повинен підвищувати рівень технологічного забезпечення для більш ефективної господарської діяльності товариства.

Управлінська структура на досліджуваному підприємстві організована грамотно і має всі можливості забезпечити ефективну господарську діяльність ТОВ «Веприк Плюс».

1.2 Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

Розвиток економіки сприяє ускладненню внутрішньогосподарських та зовнішніх зв'язків, збільшенню потоків інформації на підприємстві. Це може ускладнювати роботу суб'єкта господарювання. Тому досить важливим є ефективно організувати бухгалтерський облік, який відповідає специфіці діяльності підприємства та розвитку ринку економіки і відповідно прямо впливає на якість управлінських рішень.

Кононова О.Є. зазначає, що організація бухгалтерського обліку – це система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу [18, с.7].

Організація бухгалтерського обліку здійснюється з моменту створення підприємства і вона має відповідати певним принципам (рисунок 1.4).



Рисунок 1.4 – Принципи організації бухгалтерського обліку
(розроблено на основі джерел [18, с. 8], [19, с. 5 – 6])

Організація бухгалтерського обліку проводиться за допомогою певних способів і прийомів, якими є: документація, інвентаризація, система бухгалтерських рахунків, подвійний запис, оцінка, калькуляція та бухгалтерський баланс.

Документація – є досить важливим елементом в обліку, оскільки надає господарським операціям, відображених в первинних документах, юридичної сили.

Перевірка фактичної наявності товарно – матеріальних цінностей і грошових коштів даним бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою інвентаризації, тобто їх перерахунку, зважування, обміру та іншими методами перевірки.

Система бухгалтерський рахунків застосовується для відображення руху та наявності господарських засобів на підприємстві.

Для обліку важливо відображати господарські операції з дотриманням відповідності записів за дебетом одного рахунка кредиту іншого, тобто здійснення подвійного запису.

Господарські засоби мають відобразитися в обліку в єдиному грошовому вимірнику, тобто при організації бухгалтерського обліку має вагоме значення метод – оцінка.

Для ефективної господарської діяльності підприємству необхідно проводити розрахунок витрат та собівартості. Для цього використовується елемент обліку – калькуляція.

Бухгалтерський баланс є однією з найважливіших форм у фінансовій звітності підприємства. Її складають на дату балансу на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику.

Правильна організація всіх цих елементів забезпечить ефективну систему організації бухгалтерського обліку і як наслідок сприятиме результативності діяльності суб'єкта господарювання.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено самостійний вибір форми організації обліку. Відповідно до нього підприємство може обрати одну з чотирьох форм: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером, користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою, самостійне ведення бухгалтерського

обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства [2].

Кожна із форм має свої позитивні та негативні сторони, тому її вибір залежить від особливостей діяльності підприємства та його можливостей. На ТОВ «Веприк Плюс» ведення бухгалтерського обліку здійснюється бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером (рисунок 1.5).

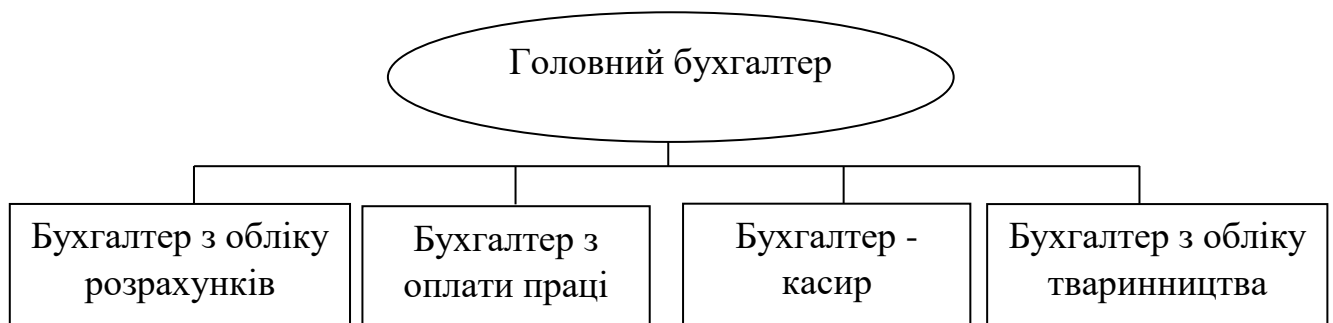


Рисунок 1.5 – Структура бухгалтерської служби ТОВ «Веприк Плюс»

Бухгалтерська служба, створена на ТОВ «Веприк Плюс», виконує свою діяльність згідно законодавства, а також ґрунтуючись на посадову інструкцію, що діє на підприємстві і є єдиною для всіх бухгалтерів. Відповідно до неї, бухгалтери зобов'язані: вести облік розрахунків з покупцями, документальне оформлення і відображення у відомостях, забезпечувати достовірність даних по дебіторській та кредиторській заборгованості, регулярно надавати безпосередньому керівникові звіт про пророблену роботу за певний період, вести облік податкових зобов'язань по підприємству, правильно відображати в картотеці по покупцям всі операції пов'язані з рухом товару та розрахунками, не допускати поширення стороннім особам інформації, що складає комерційну таємницю підприємства, виконувати всі вказівки безпосереднього керівника та керівництва підприємства, що стосується його роботи (додаток Б).

Законодавством України передбачено, що бухгалтери при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності мають керуватися певними принципами та вимогами (таблиця 1.2).

Принципи та вимоги бухгалтерського обліку

	Назва	Характеристика
1	2	3
Принципи	Повне висвітлення	Обов'язкова наявність у фінансовій звітності всієї інформації про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, адже вони здатні впливати на управлінські рішення.
	Автономність	Підприємство розглядається як юридична особа, що є відокремленою від його власників.
	Послідовність	Застосування визначеної облікової політики з року в рік (постійно).
	Безперервність	Проведення оцінки активів та зобов'язань з огляду на подальшу діяльність підприємства.
	Нарахування	Відображення в обліку та фінансовій звітності доходів та витрат в момент їх виникнення, незалежно від надходження грошових коштів.
	Превальовання сутності над формою	Облік операцій здійснюється не тільки за їх юридичною формою, а також за їх сутністю.
	Єдиний грошовий вимірник	Вимірювання та відображення всіх господарських операцій у фінансовій звітності має бути здійснене в єдиній грошовій одиниці.
	Інші принципи	Передбачені міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.
Вимоги	Порівняння показників обліку з показниками плану	Можливість порівнювати результати, отримані від господарської діяльності, з витраченими ресурсами для прийняття управлінських рішень.
	Своєчасність	Подання інформації своєчасно, оскільки вона впливає на управлінські рішення.
	Повнота	В обліку мають відобразитися всі сторони господарської операції для здійснення контролю та оперативного управління.
	Точність і об'єктивність	Інформація, відображена в обліку, має бути правильною і відображати реальний стан підприємства, не приховуючи недоліки.
	Ясність і доступність	Бухгалтерська інформація має бути зрозумілою та доступною для широкого кола людей.

Розроблено на основі [2], [9], [15, с.115]

У посадовій інструкції ТОВ «Веприк Плюс» зазначено, що особи, які займають посаду бухгалтера на підприємстві повинні знати: законодавство про бухгалтерський облік, цивільне, фінансове, податкове і господарське законодавство, структуру і штатний розклад підприємства, порядок оформлення операцій, форми і порядок фінансових розрахунків, правила розрахунку з дебіторами і кредиторами, умови оподаткування юридичних і фізичних осіб, правила проведення інвентаризації та інше (додаток Б).

Крім вибору форми ведення бухгалтерського обліку, підприємства мають право самостійно, але відповідно до вимог законодавства, визначати облікову політику, розробляти управлінський облік, визначати права працівників на підпис бухгалтерських документів, складати та затверджувати графік документообігу, розробляти додаткову систему рахунків та реєстрів, виділяти на окремий баланс філії та інші структурні підрозділи підприємства.

Організація бухгалтерського обліку є завданням власника підприємства або уповноваженого ним органу. Він повинен надати всі необхідні умови для ефективного ведення бухгалтерського обліку і забезпечити неухильне виконання обліковими працівниками законодавчих вимог.

Ведення бухгалтерського обліку передбачає дотримання різних принципів, використання великої кількості методів та процедур. Їх сукупність складає облікову політику підприємства.

Мельник О.І. зазначає, що головна мета облікової політики – створення системи бухгалтерського обліку підприємства за єдиними принципами і правилами для подання інформації у фінансовій звітності, що відповідає якісним характеристикам, які відповідають НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [19, с.15].

На ТОВ «Веприк Плюс» облікова політика складена головним бухгалтером і затверджена керівником наказом про облікову політику на підприємстві.

В даному документі розміщена інформація про організацію бухгалтерського обліку, де основну частину займають обов'язки головного бухгалтера. А саме: забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності, організація контролю за відображенням на рахунках

бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, участь в оформленні матеріалів, пов'язаних із недостачами та відшкодуванням втрат від недостач, крадіжок і псування цінностей підприємства (додаток В).

В другому розділі наказу про облікову політику описано особливості ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «Веприк Плюс». Зазначено, що облік здійснюється на підприємстві із застосуванням комп'ютерної бухгалтерської програми 1С: Бухгалтерія. На сьогодні товариство використовує версію 8.0.

Вибір автоматизованої форми ведення обліку є виправданий для діяльності підприємства. Оскільки комп'ютерна програма дозволяє економити час, завдяки тому, що розрахунки та відображення операцій здійснюється автоматично. Також програма вміщує велику кількість інформації, що при звичайній формі ведення зробити досить складно.

В третьому розділі розміщена найбільша кількість інформації, адже в ньому описано принципи і методи відображення у бухгалтерському обліку окремих активів і господарських операцій. А саме: основних засобів, нематеріальних активів, запасів, дебіторської заборгованості, резервів майбутніх витрат і платежів, зобов'язань, витрат, обліку біологічних активів тваринництва.

Оскільки ТОВ «Веприк Плюс» спеціалізується в галузі тваринництва, то особлива увага в обліковій політиці звернена на особливості синтетичного та аналітичного обліку біологічних активів, визначена їх класифікація, відображено документальне оформлення господарських операцій з біологічними активами, детально описано розподіл витрат, розміщено методи оцінки даних активів, подана інформація про порядок переведення тварин із однієї групи в іншу.

Також в наказі про облікову політику розміщують додатки, якими на досліджуваному підприємстві є: перелік документів ТОВ «Веприк Плюс», які засвідчуються підписом головного бухгалтера, перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій, перелік посадових осіб, яким дозволено отримувати та видавати товарно – матеріальні цінності, правила і графік документообігу, перелік первинних документів, які застосуються на ТОВ «Веприк Плюс», перелік осіб, які використовують бланки сурової звітності у роботі, робочий план рахунків, про призначення постійно діючої інвентаризаційної комісії ТОВ «Веприк Плюс».

Таким чином, можна дійти висновку, що бухгалтерський облік організований на підприємстві правильно, точно, якісно, відповідно до законодавчих вимог. Облікова політика відображає особливості діяльності підприємства, автоматизована форма ведення сприяє швидкій обробці інформації, що в сукупності сприяє ефективному веденню бухгалтерського обліку.

1.3 Аналіз основних техніко – економічних показників ТОВ «Веприк Плюс»

Аналіз є необхідною і важливою складовою процесу управління. Основна його мета – дати об'єктивну оцінку фінансового стану, фінансових результатів, ефективності фінансової діяльності підприємства з тим, щоб прийняти ефективні управлінські рішення.

Основними завданнями аналізу фінансового стану підприємств можна назвати такі: визначення фінансової стійкості підприємства, проведення дослідження щодо ефективності використання майна підприємства, дослідження щодо забезпечення підприємства власними оборотними коштами, розрахунок рентабельності підприємства, проведення об'єктивної оцінки динаміки та стану ліквідності, фінансової стійкості та платоспроможності підприємства.

Для дослідження основних показників діяльності підприємства використовують горизонтальний і вертикальний аналіз.

Горизонтальний (часовий) аналіз полягає в порівнянні абсолютних величин за статтями балансу вартості активів за два і більше суміжних періоди, як правило, початок і кінець місяців, кварталів, років.

Вертикальний аналіз — це структурний аналіз абсолютних величин балансу, який дає змогу за даними відносних величин вивчити структуру активів, тобто частку (відсоток) окремих їх видів у загальній сумі розділів та в цілому за балансом.

У кваліфікаційній роботі проведено горизонтальний аналіз фінансово – господарської діяльності ТОВ «Веприк Плюс» за три роки (таблиця 1.3) на основі фінансової звітності підприємства за 2018, 2019 та 2020 роки (додаток Д, додаток Е, додаток Ж).

Таблиця 1.3

Основні техніко – економічні показники виробничо – господарської діяльності ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2020 роки

№ з/п	Показники	Од. виміру	Джерело інформації	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення			
							Абсолютне, тис. грн., 2019 р. від 2018 р.	Темп зростання %, 2019 р. від 2018 р.	Абсолютне, тис. грн., 2020 р. від 2019 р.	Темп зростання %, 2020 р. від 2019 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	1. АКТИВИ									
1.1	Активи – усього	тис.грн	Ф1, ряд.1300, гр.4	409528	233271	142082	-176257	56,96	-91189	60,91
1.2	Необоротні активи	тис.грн	Ф1, ряд.1095	203557	124070	97588	-79487	60,95	-26482	78,66
1.2.1	Незавершені капітальні інвестиції	тис.грн	Ф1, ряд. 1005	30	46	28	+16	153,33	-18	60,87
1.2.2	Основні засоби	тис.грн	Ф1, ряд.1010	11466	15521	16319	+4055	135,36	+798	105,14
1.2.3	Довгострокові біологічні активи	тис.грн	Ф1, ряд. 1020	192061	108503	81241	-83558	56,49	-27262	74,87
1.3	Оборотні активи	тис.грн	Ф1, ряд.1195+ 1200	205971	109201	44494	-96770	53,02	-64707	40,74
1.3.1	Запаси	тис.грн	Ф1, ряд.1100+ 1110	71629	37043	15185	-34586	51,71	-21858	40,99
1.3.2	Дебіторська заборгованість	тис.грн	Ф1,ряд.1120+1125 +1130+1135+1136+ 1140+1145+1155	65790	67195	27893	+1405	102,13	-39302	41,51

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.3.3	Грошові кошти та їх еквіваленти	тис.грн	Ф1, ряд.1160+1165	660	4880	994	+4220	739,39	-3886	20,37
1.3.4	Інші оборотні активи	тис.грн	Ф1, ряд. 1170+1200	2	38	1	+36	1900	-37	2,63
	2.ЗОВОВ'ЯЗАННЯ									
2.1	Зобов'язання - усього	тис.грн	Ф1, ряд.1595+1695+1700	609895	651766	629354	+41871	106,86	-22412	96,56
2.2	Поточні зобов'язання	тис.грн	Ф1, ряд. 1695+1700	609895	651766	629354	+41871	106,86	-22412	96,56
2.2.1	Кредиторська заборгованість за товари	тис.грн	Ф1, ряд. 1615+1605	67111	14354	25312	-52757	21,39	10958	176,34
2.2.2	Кредиторська заборгованість за розрахунки	тис.грн	2.2-2.2.1	542784	637412	604042	+94628	117,43	-33370	94,76
2.2.3	Забезпечення витрат і платежів	тис.грн	Ф1, ряд. 1520+1525+1660	1754	2260	2178	+506	128,85	-82	96,37
	3. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ									
3.1	Власний капітал- усього	тис.грн	Ф1, ряд. 1495	(200367)	(418495)	(487272)	-218128	208,86	-68777	101,16
3.2	Зареєстрований (пайовий) капітал	тис.грн	Ф1, ряд. 1400	80	80	80	-	-	-	-
3.3	Непокритий збиток	тис.грн	Ф1, ряд. 1420	(200447)	(418575)	(487352)	-218128	208,82	-62777	114,99

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	4. ДОХОДИ І ВИТРАТИ									
4.1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	тис.грн	Ф2, ряд. 2000, гр3	242355	282683	198333	+40328	116,64	-84350	70,16
4.2	Собівартість реалізованої продукції	тис.грн	Ф2, ряд. 2050, гр3	283937	338812	198565	54875	119,33	-140247	58,60
4.3	Валовий збиток	тис.грн	Ф2, ряд. (2095), гр3	(41582)	(56129)	(232)	-14547	134,98	+55897	0,41
4.4	Прибуток (збиток) від операційної діяльності	тис.грн	Ф2, ряд. 2190 (2195), гр3	(155783)	(218145)	(70362)	-62362	140,03	+147783	32,25
4.5	Прибуток (збиток) до оподаткування	тис.грн	Ф2, ряд. 2290 (2295), гр3	(155158)	(218150)	(68777)	-62992	140,60	+149373	31,53
4.6	Чистий прибуток (збиток)	тис.грн	Ф2, ряд. 2350 (2355), гр3	(155158)	(218150)	(68777)	-62992	140,60	+149373	31,53
	5. ПОКАЗНИКИ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ									
5.1	Рентабельність продажу	%	4.3/4.1*100	-64,02	-77,17	-0,12	-13,15	120,54	+77,05	0,16
5.2	Середня вартість активів	тис.грн	Ф1, ряд. 1300 (гр3+ гр4)/2	276871	321399,5	187676,5	+44528,5	116,08	-133723	58,39
5.3	Рентабельність активів	%	4.6/5.2*100	-56,04	-67,87	-36,65	-11,83	121,11	+31,22	54,01
5.4	Середній розмір власного капіталу	тис.грн	Ф1, ряд. 1495 (гр3+гр4)/2	(100844)	(309420)	(452883, 5)	-208576	306,83	-143463,5	146,36

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
5.5	Рентабельність власного капіталу	%	$4.6/5.4*100$	153,86	70,50	15,19	-83,36	45,82	-55,31	21,55
5.6	Середній розмір власного оборотного капіталу	тис.грн	$\Phi 1, \text{ряд. } 1495+1500+1510+1515-1095$ $(\text{гр}3+\text{гр}4)/2$	(232810)	(473233,5)	(563697,5)	-240423,5	203,27	-90464	119,12
5.7	Рентабельність власного оборотного капіталу	%	$4.6/5.6*100$	66,65	46,09	12,20	-20,56	69,15	-33,89	26,47
	6.ПОКАЗНИКИ МАЙНОВОГО СТАНУ									
6.1	Первісна вартість основних засобів на кінець року	тис.грн	$\Phi 5, \text{ряд. } 260, \text{ гр}14$	12593	17896	19632	+5303	142,11	+1736	109,70
6.2	Коефіцієнт придатності основних засобів на кінець року	-	$1.2.2/6.1$	0,91	0,87	0,83	-0,04	95,60	-0,04	95,40
6.3	Вартість введених в дію основних засобів	тис.грн	$\Phi 5, \text{ряд. } 260, \text{ гр}5$	12206	5440	2575	-6766	44,57	-2865	47,33
6.4	Коефіцієнт оновлення основних засобів	-	$6.3/6.1$	0,97	0,30	0,13	-0,67	30,93	-0,17	43,33
	7.ПОКАЗНИКИ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ									

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
7.1	Капітальні інвестиції за рік	тис.грн	Ф5, ряд. 340	75038	37	28	-75001	0,05	-9	75,67
	8.ПОКАЗНИКИ ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ									
8.1	Середній розмір дебіторської заборгованості	тис.грн	Ф1,ряд.1120+1125+1130+1135+1136+1140+1145+1155 (гр3+гр4)/2	37734	66492,5	232858,5	+28758,5	176,21	+166366	350,20
8.2	Оборотність дебіторської заборгованості	Оборот	4.1/8.1	6,42	4,25	0,85	-2,17	66,19	-3,4	20
8.3	Середній розмір кредиторської заборгованості	тис.грн	Ф1, ряд.1605+1615+1620+ 1625+1630+1635+1640+1645 (гр3+гр4)/2	312229, 5	249046,5	21907,5	-63183	79,76	-227139	8,80
8.4	Оборотність кредиторської заборгованості	Оборот	4.2/8.3	0,91	1,36	9,06	0,45	149,45	7,7	666,18
8.5	Середній розмір запасів	тис.грн	Ф1, ряд.1100+1110 (гр3+гр4)/2	61819,5	54336	26114	-7483,5	87,89	-28222	48,06
8.6	Оборотність запасів	Оборот	4.2/8.5	4,59	6,23	7,60	1,64	135,73	1,37	121,99

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
8.7	Середній період інкасації	Дні	365/8.2	57	86	429	+29	150,88	+340	495,35
8.8	Середній період розрахунків з кредиторами	Дні	365/8.4	401	268	40	-132	66,91	-228	14,93
8.9	Середній строк зберігання запасів	Дні	365/8.6	79	59	48	-20	73,68	-11	81,36
8.10	Період обороту грошових коштів	Дні	8.7-8.8+8.9	-265	-123	437	+142	46,81	+560	355,28
	9.ГРОШОВІ ПОТОКИ									
9.1	Чистий грошовий потік від операційної діяльності	тис.грн	Ф3, ряд.3195	186	4220	(3886)	+4034	2268,82	-8106	92,08
9.2	Збільшення(зменшення) грошових коштів	тис.грн	Ф3, ряд.3400	186	4220	(3886)	+4034	2268,82	-8106	92,08
	10.ПОКАЗНИКИ ЛІКВІДНОСТІ									
10.1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	(0,2-0,3)	1.3.3/2.2	0,001	0,007	0,001	+0,006	X	-0,006	X
10.2	Коефіцієнт термінової ліквідності	(0,7-0,8)	(1.3.2+1.3.3)/2.2	0,11	0,11	0,05	-	X	-0,06	X
10.3	Коефіцієнт загальної ліквідності	(2,0-2,5)	1.3/2.2	0,34	0,17	0,07	-0,17	X	-0,1	X

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
10.4	Коефіцієнт мобільності активів	($\geq 0,5$)	1.3/1.1	0,50	0,47	0,31	-0,03	X	-0,16	X
10.5	Коефіцієнт співвідношення активів	(>1)	1.3/1.2	1,01	0,88	0,46	-0,13	X	-0,42	X
	11.ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ									
11.1	Коефіцієнт економічної незалежності (автономії)	($\geq 0,5$)	3.1/ (3.1+2.1)	-0,49	-1,79	-3,43	-1,3	X	-1,64	X
11.2	Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	($\leq 0,5$)	2.1/ (3.1+2.1)	1,49	2,79	4,43	+1,3	X	+1,64	X
11.3	Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів	(>0,5)	(1.3-2.1)/1.3	-1,96	-4,97	-13,14	-3,01	X	-8,17	X
11.4	Коефіцієнт маневрування	($\geq 0,5$)	(1.3-2.1)/3.1	2,01	1,30	1,20	-0,71	X	-0,1	X
11.5	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу	(0,3-0,5)	1.2.2/1.1	0,028	0,066	0,115	+0,038	X	+0,049	X
11.6	Коефіцієнт інвестування	-	3.1/1.2.2	-17,47	-26,96	-29,86	-9,49	X	-2,9	X
11.7	Коефіцієнт фінансової стійкості	-	3.1/ (3.1+2.1)	-0,49	-1,79	-3,43	-1,3	X	-1,64	X

Аналізуючи показники ТОВ «Веприк Плюс», можна дійти висновку, що спостерігається зменшення активів і в той же час збільшення зобов'язань у 2019 р. і їх зниження у 2020 р. Це свідчить про зменшення ділової активності підприємства і зниження його фінансового стану.

Вартість активів у 2019 р. порівняно з 2018 р. знизилася на 176257 тис. грн, а у 2020 р. відносно 2019 р. - 91189 тис. грн, тобто має негативну динаміку.

На зменшення загальної вартості активів найбільший вплив мали довгострокові біологічні активи, які у 2019 р. знизилися на 43,51%, у 2020 р. ще на 25,13% і запаси, які зменшилися у 2019 р. на 48,29%, у 2020р. – 59,01%. У 2020 р. відбулося зниження дебіторської заборгованості на 58,49%, що є позитивним явищем у діяльності підприємства.

Зобов'язання у 2019 р. становлять 651766 тис. грн., порівняно із 2018 р. їхня вартість зросла на 41871 тис. грн. Така зміна відбулася внаслідок збільшення забезпечених витрат і платежів (зросли на 28,85%) та кредиторської заборгованості за розрахунками (зросла на 17,43%). У 2020 р. порівняно із 2019 р. зобов'язання зменшились на 22412 тис. грн. за рахунок зниження кредиторської заборгованості за розрахунками та забезпечень витрат і платежів (рисунок 1.6).

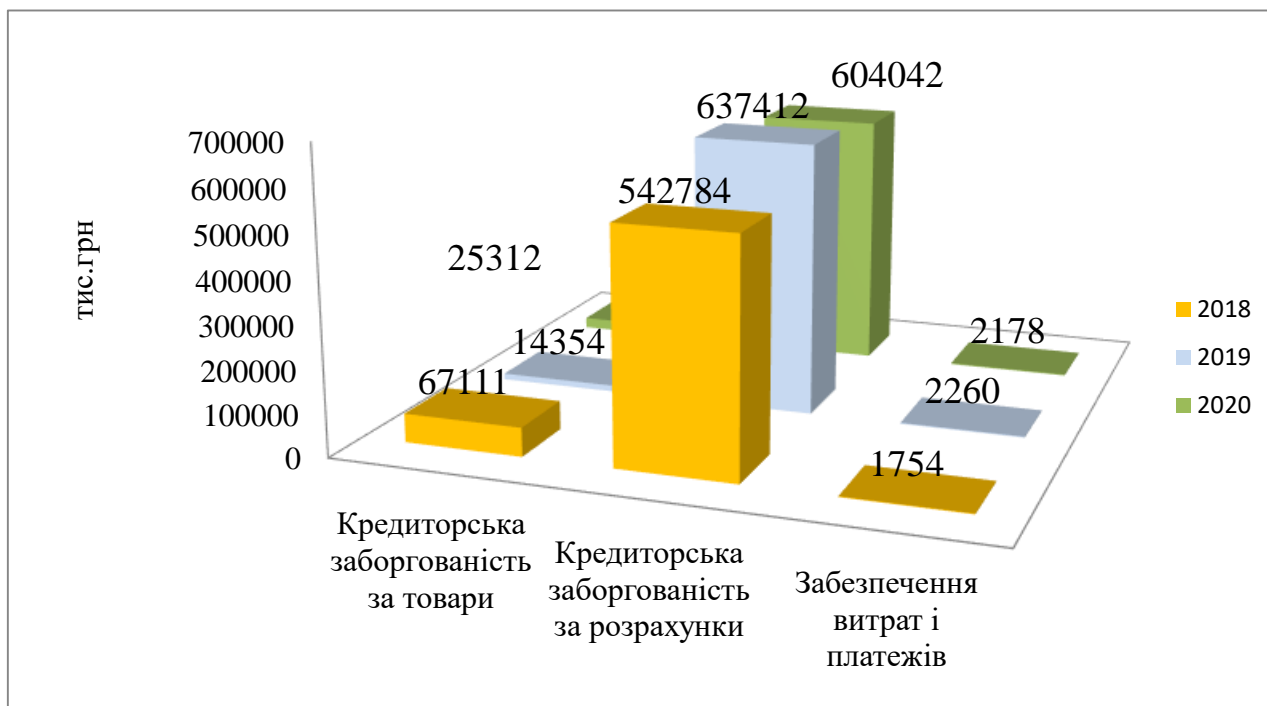


Рисунок 1.6 – Зобов'язання ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2020 роки

Аналізуючи зміни власного капіталу протягом трьох досліджуваних років, можна зазначити, що відбулося значне збільшення непокритого збитку (рисунок 1.7).

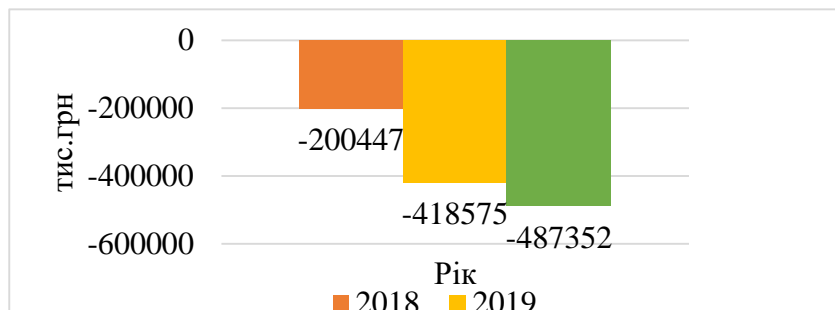


Рисунок 1.7 – Динаміка непокритого збитку ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 р. – 2020 р.

Зареєстрований капітал протягом досліджуваного періоду залишається незмінним і становить 80 тис. грн. Загалом власний капітал у 2019 р. знизився на 218128 тис. грн порівняно з 2018 р. і становить (-418495) тис. грн, а у 2020 р. відносно 2019 р. - на 68777 тис. грн. і його вартість складає (-487272) тис. грн. Це може означати втрату власного капіталу і підприємству необхідно покривати цю від’ємну суму за рахунок своїх прибутків або вкладів учасників.

Рентабельність продажу, активів, власного капіталу, власного оборотного капіталу у 2018 р., 2019 р. та 2020 р. мали від’ємне значення. Це свідчить про неефективне використання активів для формування прибутку.

Негативну динаміку мають зміни показників доходів та витрат. Так, у 2019 р. і відбувається зростання статті виручки від реалізації на 40328 тис. грн., але у 2020 р. вона стрімко знижується на 84350 тис. грн., решта показників мають від’ємні значення. Проте, у 2020 р. за рахунок зрівняння чистого доходу і собівартості відбувається значне зниження чистого збитку, що свідчить про незначне покращення економічного стану на підприємстві (рисунок 1.8).

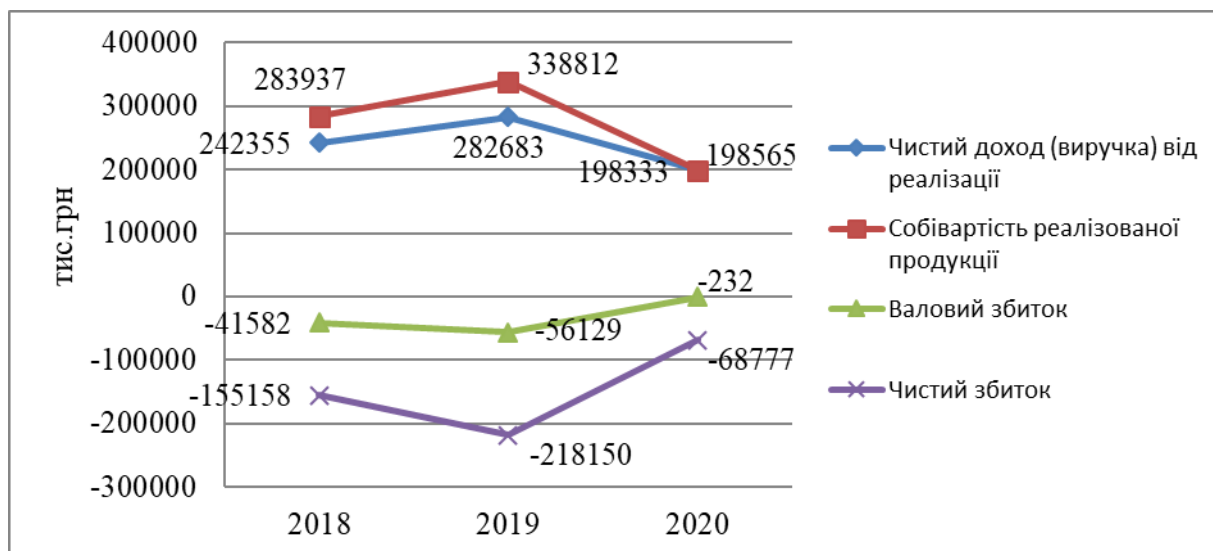


Рисунок 1.8 – Динаміка доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 р. – 2020 р.

Показники майнового стану свідчать, що первісна вартість основних засобів на кінець 2019 р. становила 12593 тис. грн. і збільшилася порівняно з 2018 р. на 5303 тис. грн., у 2020 р. також відбулося зростання показника на 1736 тис. грн. і складає 19632 тис. грн. Однак коефіцієнт придатності основних засобів знижується: у 2019 р. на 0,04, у 2020 р. аналогічно і становить 0,83. За цей же період вартість введених в дію основних засобів зменшилася на 55,43 % у 2019 р. і на 52,67% у 2020 р. Це призвело до зменшення коефіцієнту оновлення на 0,67 і на 0,17 у 2019 та 2020 роках відповідно. Дані показники свідчать про неефективне використання основних засобів, зменшення їх частки, придатних до експлуатації.

Негативна динаміка спостерігається і в інвестиційній діяльності, де їхнє значення у 2019 р. порівняно із 2018 р. знизилося на 99,95%, а у 2020 р. відносно 2019 р. ще на 34,33%.

Чистий грошовий потік від операційної діяльності на досліджуваному підприємстві має позитивну динаміку у 2019 р. та негативну у 2020 р., що негативно впливає на оборотність активів підприємства і його платоспроможність (рисунок 1.9).

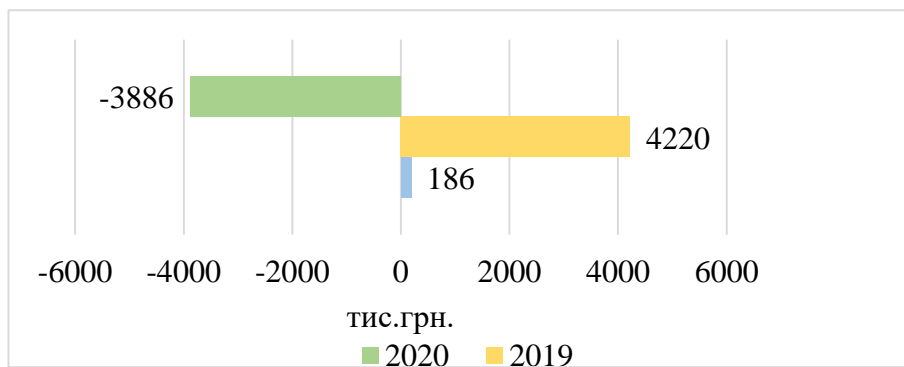


Рисунок 1.9 – Динаміка чистого грошового потоку від операційної діяльності ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 р. – 2020 р.

Важливими для аналізу підприємства є показники ділової активності. Оборотність дебіторської заборгованості свідчить про повільне отримання коштів від своїх боржників. На ТОВ «Веприк Плюс» цей показник знизився на 2,17 у 2019 р. та на 3,4 у 2020 р. Отже, підприємству доцільно вдосконалити політику управління дебіторською заборгованістю.

Збільшення оборотності запасів на ТОВ «Веприк Плюс» є результатом продажу своїх запасів, а саме поточних біологічних активів, що призвело до нестачі ресурсів, необхідних для діяльності підприємства.

Збільшення оборотності кредиторської заборгованості свідчить про швидку плату своїх зобов'язання перед кредиторами та постачальниками.

Проаналізувавши показники ліквідності та показники фінансової стійкості, можна зробити висновок, що розміри коефіцієнтів не відповідають встановленим нормам, тому товариству необхідно приймати управлінські рішення, здатні змінити цю ситуацію. З представлених показників відповідає встановленому критерію коефіцієнт маневрування. Це свідчить про здатність використовувати свої власні обігові кошти та відповідати за зобов'язання.

Отже, за результатами проведеного аналізу, можна дійти висновку, що підприємство немає власного капіталу і має значні збитки, що в подальшому призведе його до банкрутства.

РОЗДІЛ 2 БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО УПРАВЛІННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1 Економічна природа та класифікація біологічних активів

Сільське господарство відноситься до галузі із специфічним видом діяльності. Його унікальністю є застосування у виробництві особливих господарських засобів – біологічних активів. Їх розвиток та можливості використання значною мірою залежить від природніх умов, біологічних факторів, які людиною корегуються, але повністю не контролюються. Тому для якісного управління біологічними активами важливо розуміти їх сутність та вміти здійснювати класифікацію за різними ознаками.

В Україні регулювання обліку біологічних активів здійснюється П(С)БО 30 «Біологічні активи». Згідно даного положення, 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 [11].

Також розвиток зовнішньоекономічних зв'язків України з іншими країнами сприяв використанню міжнародних стандартів в економіці нашої держави, в тому числі і в бухгалтерському обліку.

Особливості обліку біологічних активів у міжнародній практиці регулюється МСБО 41 «Сільське господарство». Даний стандарт дає досить стисле і не обґрунтоване визначення поняття «біологічний актив». А саме, біологічний актив – це жива рослина або тварина [12]. Тобто, відповідно до даного визначення, будь – яка рослина і тварина можуть бути об'єктом обліку, проте не всі рослини і тварини мають відношення до сільськогосподарської діяльності.

Висвітлення питання сутності біологічних активів є завданням великої кількості науковці. Проте на сьогодні і досі немає єдиної точки зору щодо трактування даного поняття.

Для того, щоб визначити поняття «біологічний актив» необхідно вивчити умови визнання даних активів. П(С)БО 30 «Біологічні активи» виділяє основні умови (рисунок 2.1)

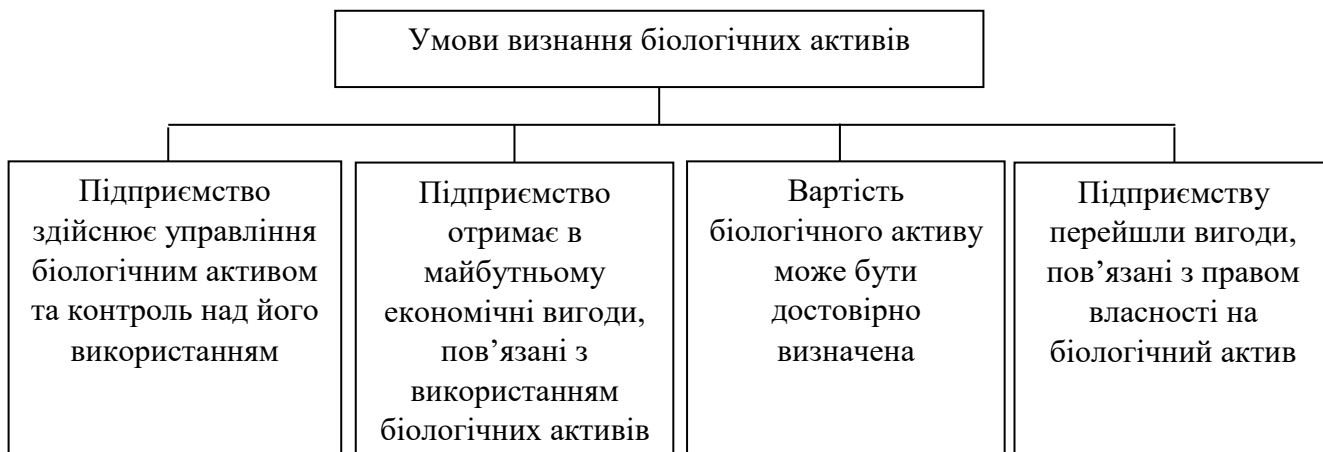


Рисунок 2.1 – Умови визнання біологічних активів
(розроблено на основі джерела [11])

Качмар О.В. виділяє два підходи до визначення науковцями поняття «біологічний актив»: системний (філософський) та несистемний (видовий).

Згідно системного підходу, біологічні активи – це активи у формі рослин чи тварин, створені в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів та інших активів [41, с. 625].

За несистемним підходом, біологічні активи – це тварини і рослини, що є результатами минулих процесів біологічної трансформації, що визнаються і контролюються підприємством, можуть бути використані в його діяльності або передані у використання іншим для отримання економічної вигоди, а їх вартість може бути достовірно визначена [41, с. 625].

Кожен з підходів має право на існування. Проте, на нашу думку, найбільш точно та обґрунтовано визначено поняття «біологічний актив» за системним підходом, оскільки у видовому – покладено конкретний вид майнових елементів підприємства.

Для того, щоб дослідити детально питання сутності біологічних активів необхідно розглянути різні погляди науковців щодо трактування даного поняття (таблиця 2.1).

Визначення поняття «біологічний актив» науковцями

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Богданюк О.В. [41, с. 624]	На макрорівні: 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 мікрорівні – біологічні активи: це природні ресурси, які використовуються у сільському господарстві, контролюються підприємством, здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції.
2	Вороновська В.О. [41, с. 624]	Біологічні активи – це всі об'єкти біосфери, що використовуються у діяльності підприємства.
3	Єрмолаєва М.В.[40, с.129]	Біологічні активи – це будь – яка рослина або тварина, яка перебуває на балансі підприємства.
4	Жук В.М. [63, с. 173]	Біологічні активи – це живі організми (рослина або тварина), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигід.
5	Замула І.В., Черевко Л.П. [41, с. 624]	Біологічні активи – це живі організми, що використовуються у сільськогосподарській діяльності та є ресурсами аграрних підприємств, здатні в процесі кількісних та якісних змін давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, утримуються для споживання під час виробництва продукції та/або для подальшого використання, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
6	Клименко О.П. [63, с. 173]	Біологічні активи – це біологічні ресурси, достовірно оцінені та контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб приносити економічні вигоди.
7	Сук Л.К., Сук П.Л. [53, с. 197]	Біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічних трансформацій. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів.

На порядок ведення обліку значний вплив має класифікація біологічних активів, тобто поділ на певні групи відповідно до визначених ознак. Класифікація, так як і сутність біологічних активів, немає єдиного шаблону. Науковці виділили досить широкий спектр класифікаційних ознак, які необхідно узагальнити (рисунок 2.2).

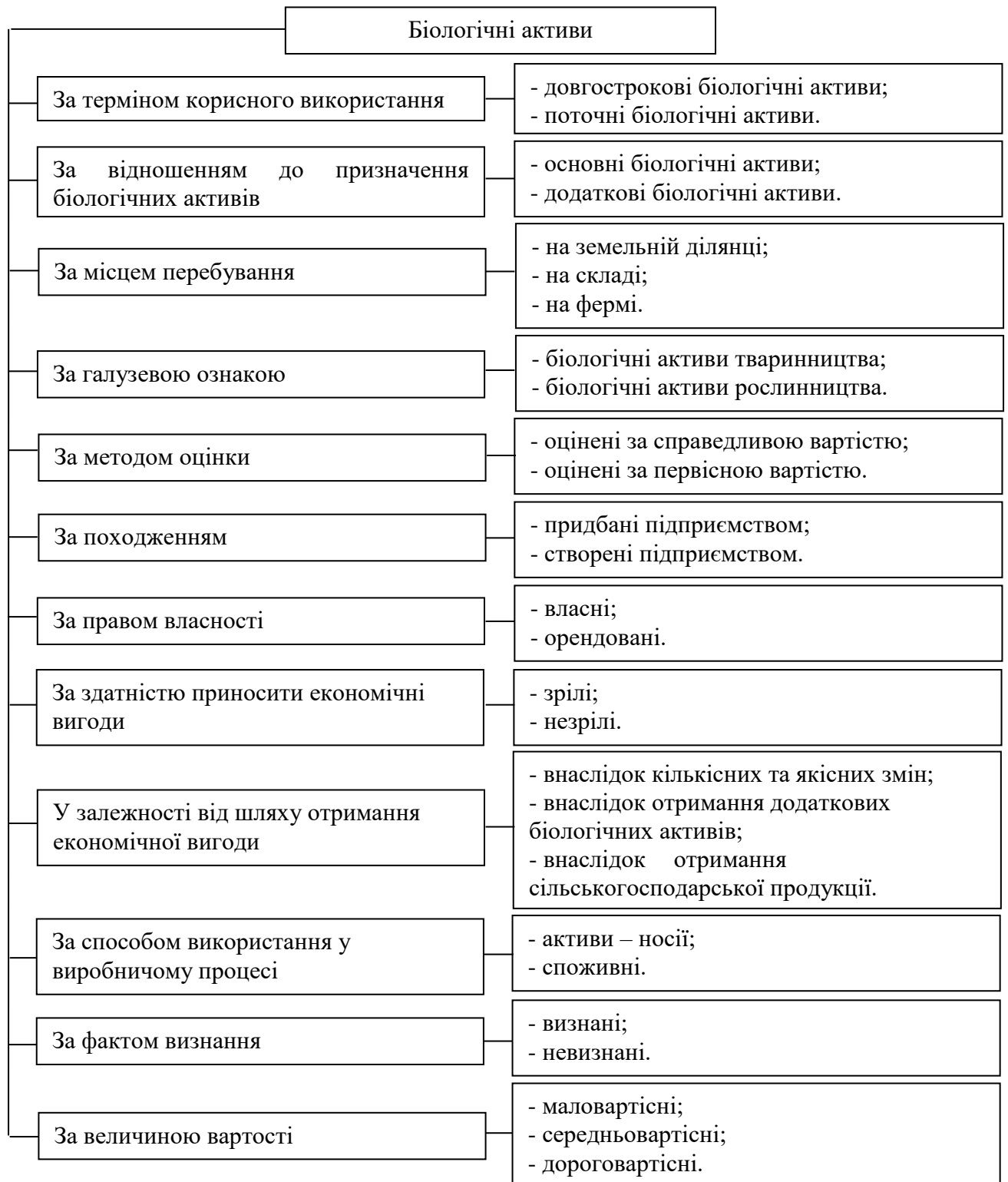


Рисунок 2.2 – Класифікація біологічних активів

(розроблено на основі джерел [25, с.21], [40, с. 129], [53, с.199])

Можна зазначити, що класифікаційних ознак безліч. І це є позитивним явищем, адже точний та широкий поділ біологічних активів на групи сприяє ефективному управлінню.

Також важливу роль при прийнятті управлінських рішень має аналітичний облік, який потребує розширення класифікаційних ознак відповідно до рахунків бухгалтерського обліку. Тому було розглянуто класифікацію більш детально і здійснено поділ біологічних активів в системі аналітичного обліку (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Класифікація біологічних активів в системі аналітичного обліку

№ з/п	Класифікаційна ознака	Назва
212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»		
1	Галузь тваринництва	Скотарство
		Конярство
		Свинарство
		Інші
2	Статеву – вікова група	Телята до року
		Інші
163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю» 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»		
1	Галузь тваринництва	Скотарство
		Птахівництво
		Інші
2	Статеву – вікова група	Основне стадо корів молочного напрямку
		Основне стадо корів м'ясного напрямку
		Інші
3	Структурний підрозділ	Цех виробництва молока
		Інший

(розроблено на основі джерел [36, с.44], [64, с.170])

Можна зробити висновок, що сутність та класифікація біологічних активів на сьогодні є актуальним питанням для дослідження і потребує подальшого вивчення.

2.2 Порівняльний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство»

Активна співпраця сільськогосподарських підприємств із зарубіжними країнами сприяла розвитку міжнародних стандартів бухгалтерського обліку на території нашої держави. Тому на сьогодні, крім П(С)БО 30 «Біологічні активи», регулювання сільськогосподарської діяльності може здійснюватися відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство».

МСБО 41 застосовується для здійснення оцінки й ведення обліку біологічних активів, сільськогосподарської продукції в момент збирання врожаю та державних грантів на вирощування біологічних активів. Але даний нормативний документ не регулює діяльність щодо землі, плодоносних рослин та нематеріальних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю.

Хоча нормативні документи і стосуються діяльності сільськогосподарських підприємств і мали б доповнювати одне одного, проте між ними є велика різниця. Та все ж є деякі спільні ознаки.

До спільних характеристик П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство» можна віднести наступне:

1. Статті стосовно яких застосовуються стандарти: біологічний актив, сільськогосподарська продукція на час збирання урожаю.
2. Статті до яких не застосовується стандарти: продукти переробки сільськогосподарської продукції.
3. Умови визнання біологічного активу: суб'єкт господарювання має можливість отримати економічні вигоди, пов'язані з цим активом, вартість або собівартість активу можна визначити. Проте МСБО 41 «Сільське господарство» до умов додає також те, що біологічний актив визнається у випадку, коли суб'єкт господарювання здійснює контроль над ним в результаті минулих подій.
4. Оцінка біологічних активів: за справедливою вартістю та за первісною вартістю. Проте методика її здійснення відрізняється.

Можна зробити висновок, що спільник ознак досить мало. Відмінностей між даними нормативними документами значно більше (рисунок 2.3)

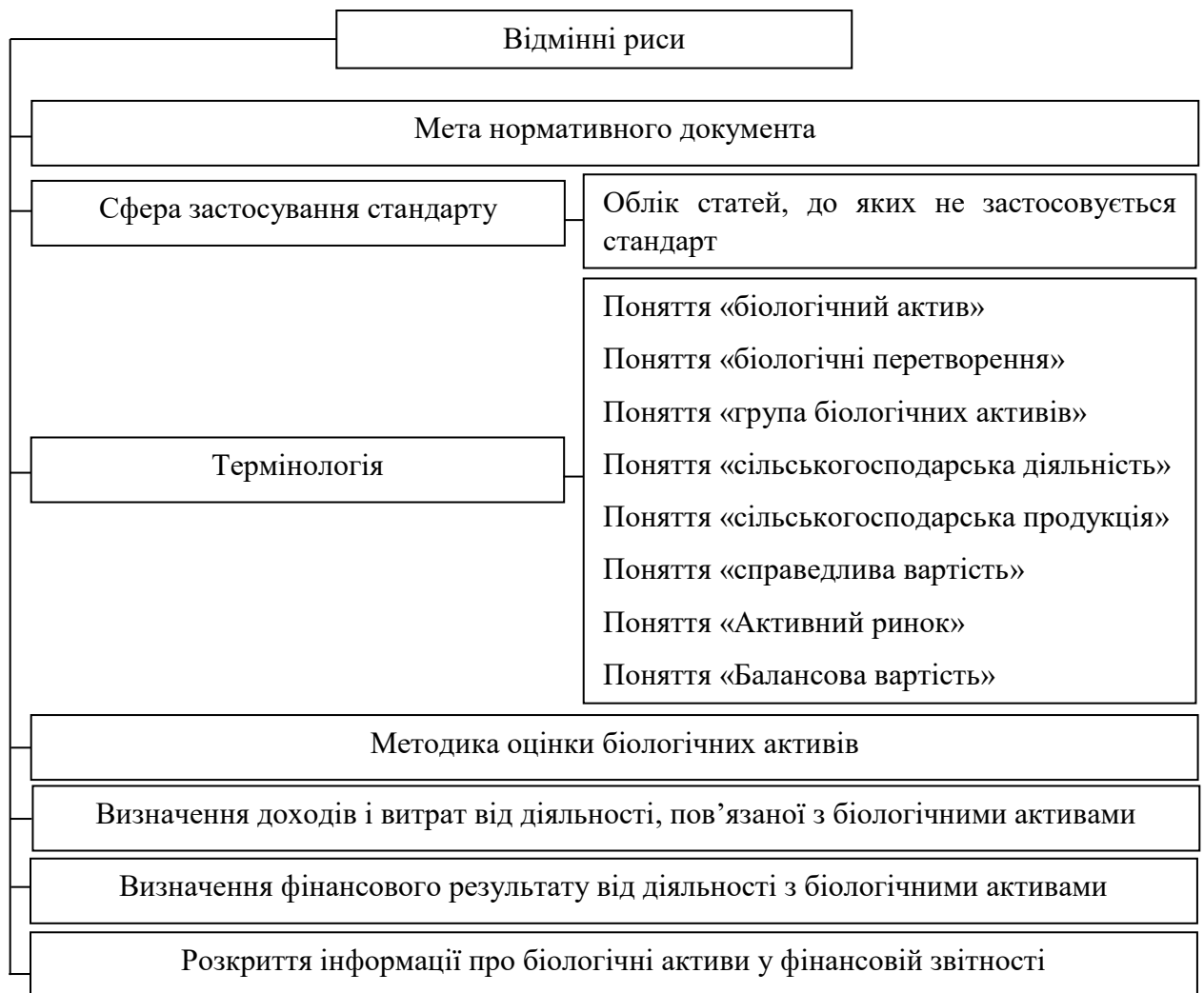


Рисунок 2.3 – Відмінні риси П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО «Сільське господарство»

(розроблено на основі джерел [23, с.898], [60, с.173], [71, с.57])

Першою відмінною ознакою стандартів є їхня мета створення. П(С)БО 30 «Біологічні активи» функціонує для визначення методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та розкриття інформації про дані активи у фінансовій звітності. МСБО 41 «Сільське господарство» має на меті визначити обліковий підхід щодо відображення біологічних активів у діяльності підприємства та розкриття інформації про сільськогосподарську діяльність.

Сутність мети обох стандартів є однаковою, проте суттєво відрізняється їхнє трактування.

Досить широкою є різниця у термінології, відображеної у нормативних документах (таблиця 2.3)

Основні поняття П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство»

№ з/п	Поняття	Визначення	
		П(С)БО 30 «Біологічні активи»	МСБО 41 «Сільське господарство»
1	2	3	4
1	Біологічний актив	Тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додатковий біологічний актив, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.	Це жива рослина або тварина.
2	Біологічні перетворення	Процес якісних та кількісних змін біологічних активів.	Процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні і кількісні зміни біологічного активу.
3	Група біологічних активів	Сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин.	Сукупність подібних тварин або рослин.
4	Сільськогосподарська діяльність	Це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткового біологічного активу.	Управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір урожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додатковий біологічний актив.
5	Сільськогосподарська продукція	Актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.	Зібраний урожай біологічного активу суб'єктом господарювання.
6	Справедлива вартість	Відповідно до п.4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».	Сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

1	2	3	4
7	Активний ринок	Відповідно до п.4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».	Ринок, на якому інформація про ціни загальнодоступна, можна, як правило, знайти зацікавлених покупців і продавців, які є однорідними.
8	Балансова вартість	-	Сума, за якою актив визнається у звіті про фінансовий стан.

(розроблено на основі джерел [11],[12],[71, с.57])

Аналізуючи таблицю 2.3, можна дійти висновку, що деякі визначення, наведені в П(С)БО 30 є більш ширшими та точнішими порівняно з МСБО 41. Проте, вітчизняним стандартом не визначено поняття «справедлива вартість», «активний ринок», «балансова вартість». Їхня сутність визначена іншими положеннями (стандартами), на які і посилається П(С)БО 30. В той же час міжнародний стандарт подає досить чіткі та доступні пояснення даних понять.

Оцінка біологічних активів є досить складною частиною обліку, особливо її визначення за справедливою вартістю. Тому не дивно, що методика оцінки, наведена у національному та міжнародному стандартах, відрізняється.

МСБО 41 «Сільське господарство» передбачено: якщо справедливу вартість можливо визначити, то вартість біологічного активу становитиме, визначену справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж.

У разі неможливості достовірно визначити справедливу вартість, біологічні активи оцінюються за їх собівартістю з вирахуванням усіх накопичених амортизаційних відрахувань та всіх накопичених збитків від зменшення корисності.

Безкорвайна Л.В. досить детально описує проведення оцінки біологічних активів за справедливою вартістю згідно П(С)БО 30. Автор зазначає: «для оцінки біологічних активів використовується справедлива вартість. Однак, якщо її достовірно визначити неможливо, П(С)БО 30 «Біологічні активи» пропонує довгострокові біологічні активи визнавати та відображати за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності; поточні біологічні

активи – також за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються та відображаються як незавершене виробництво відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [23, с. 898].

Однією з відмінностей між стандартами також є те, що в національному стандарті подано порядок визнання витрат, понесених на біологічні перетворення та витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, у міжнародному стандарті така інформація відсутня.

Аналогічна ситуація спостерігається і в поданні інформації стосовно доходів, отриманих від використання біологічних активів: у П(С)БО 30 «Біологічні активи» така інформація наведена, у МСБО 41 «Сільське господарство» - відсутня.

У стандартах подається інформація про визначення фінансового результату від використання біологічних активів. Проте методика його розрахунку відрізняється.

За міжнародним стандартом фінансовий результат виникає при первісному визнанні за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж або зміни справедливої вартості біологічного активу.

Визначення фінансового результату за національним стандартом є більш ширшим і виглядає як сума таких складових: фінансовий результат від первісного визнання, фінансовий результат від реалізації запасів, фінансовий результат від зміни справедливої вартості, дохід від реалізації запасів, збільшення або зменшення балансової вартості, сума дооцінки та уцінки балансової вартості, цільове фінансування.

Значна різниця між нормативними документами спостерігається при розкритті інформації про біологічні активи у фінансовій звітності.

У П(С)БО 30 звернено увагу на розкриття інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності, де описано, які основні моменти мають бути відображені у даній формі. А саме: групи біологічних активів, вартість, обсяг виробництва сільськогосподарської продукції та інше, передбачене даним стандартом.

МСБО 41 подає інформацію у трьох частинах, які мають назви «Загальна інформація», «Розкриття додаткової інформації про біологічні активи, достовірна оцінка справедливої вартості яких неможлива» та «Державні гранти».

У загальній інформації відображено вимоги щодо визначення прибутку чи збитку суб'єкта господарювання, визначенні та розкритті інформації про вартість біологічних активів та інше.

Позитивним є те, що міжнародний стандарт подає інформацію про вимоги щодо біологічних активів, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо. Оскільки спостерігається значна кількість видів господарської діяльності на яких відсутній активний ринок.

Опис розкриття інформації про отримані державні гранти сільськогосподарськими підприємствами є доцільним у МСБО 41. Така інформація має бути присутня і в національному стандарті.

На основі отриманих досліджень можна визначити позитивні та негативні сторони кожного стандарту (таблиця 2.4)

Таблиця 2.4

Позитивні та негативні сторони ПСБО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство»

Назва стандарту	Позитивні сторони	Негативні сторони
1	2	3
ПСБО 30 «Біологічні активи»	Широке визначення поняття «біологічний актив», «група біологічних активів», «сільськогосподарська діяльність», «сільськогосподарська продукція»	Відсутність визначення понять «справедлива вартість», «активний ринок», «балансова вартість».
	Детальна інформація про визначення фінансового результату	Не обґрунтоване визначення поняття «біологічні перетворення»
	Наявність інформації про визначення доходів та витрат	Незначна кількість вимог щодо розкриття інформації у фінансовій звітності.
	Чітко описано вимоги щодо розкриття інформації в примітках	Відсутність інформації щодо державних грантів

1	2	3
МСБО 41 «Сільське господарство»	Коротке та не чітке визначення понять «біологічний актив», «група біологічних активів», «сільськогосподарська продукція»	Наявність визначень понять «справедлива вартість», «активний ринок», «балансова вартість»
	Значна увага щодо визначення справедливої вартості, яка спостерігається у значній кількості пунктах стандарту	Відсутність інформації про визначення доходів та витрат
	Досить широке та обґрунтоване подання вимог щодо розкриття інформації про біологічні активи у розрізі справедливої вартості.	Стисле подання інформації щодо визначення фінансового результату
	Наявність інформації про державні гранти	

За таблицею 2.4 можна дійти висновку, що інформацію, подану у стандартах, необхідно об'єднати в єдине ціле, оскільки негативні сторони одного стандарту є позитивними сторонами іншого. А для здійснення ефективного обліку та прийняття управлінських рішень необхідний єдиний нормативний документ, який би вмщував всі необхідні вимоги та чітко, доступно та якісно відображав інформацію про особливості обліку біологічних активів.

2.3 Проблемні питання щодо організації і методики бухгалтерського обліку біологічних активів

Специфічна діяльність сільськогосподарських підприємств, а саме – використання у господарській діяльності біологічних активів, сприяє створенню проблемних питань щодо організації та методики бухгалтерського обліку.

Ефективність обліку біологічних активів залежить від взаємодії трьох сторін – держави, власників сільськогосподарських підприємств, бухгалтерів, яка на сьогодні не виконується. Тому існує велика низка проблем щодо бухгалтерського обліку даного виду активів (рисунок 2.4).

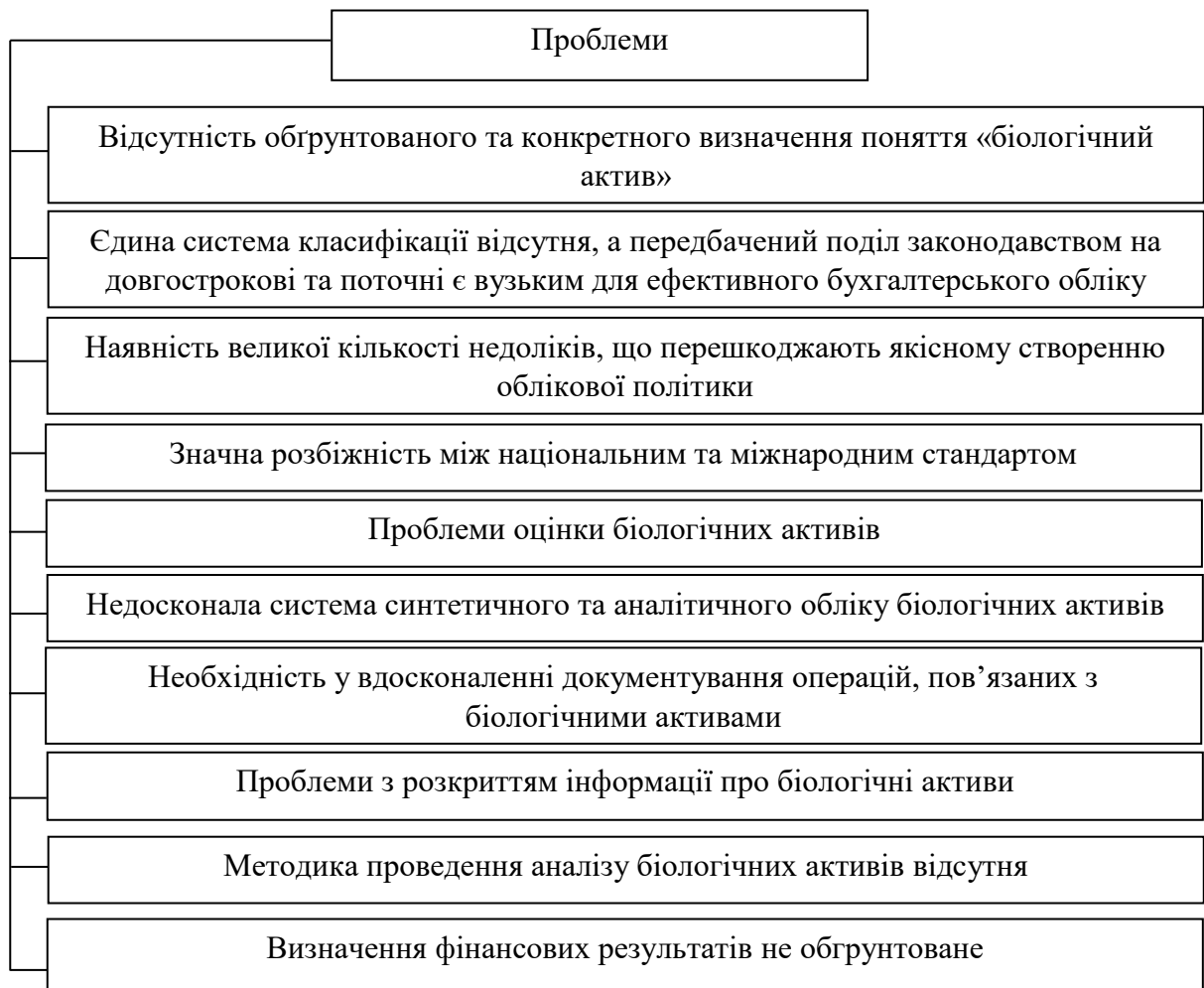


Рисунок 2.4 – Проблемні питання з бухгалтерського обліку біологічних активів

Дослідження, відображені вище показали, що єдиного, обґрунтованого і точного визначення поняття «біологічний актив» не існує. Тракткування, визначене в нормативних актах, є досить стислими і не відображає всієї сутності біологічного активу в системі бухгалтерського обліку. Визначення науковців є досить різноманітними, кожен має свою точку зору на дану проблему. Негативним явищем є поділ досліджень науковців на два підходи (системний та несистемний), оскільки це сприяє виникненню подальших дискусій щодо дослідження поняття «біологічний актив», а сучасна ринкова економіка вимагає оперативного розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві.

Аналогічна ситуація спостерігається із поділом біологічних активів за спільними ознаками на групи. Законодавством передбачено одну класифікаційну ознаку, а саме за терміном використання, тобто поділ даного виду активу на

довгострокові та поточні. Але така класифікація є загальною для всіх активів і не відображає специфічних якостей біологічних активів, що негативно впливає на якість ведення бухгалтерського обліку.

Науковці виділяють значну кількість класифікаційних ознак, які необхідно узагальнити на державному рівні. Регламентована класифікація біологічних активів сприятиме деталізованому веденню аналітичного обліку, який прямо впливає на ефективність управлінських рішень, які у свою чергу безпосередньо визначають подальшу діяльність підприємства.

На будь – якому підприємстві організація бухгалтерського обліку розпочинається із створення облікової політики. Вона має вагомим значенням в діяльності суб'єкта господарювання. Основними її завданнями є:

- формування злагодженої роботи та ефективного ведення бухгалтерського обліку;
- відображення методик обліку господарських засобів, операцій, результатів діяльності відповідно до встановлених законодавством вимог та специфічних ознак діяльності суб'єкта господарювання;
- забезпечення управлінський персонал підприємства необхідною інформацією, яка необхідна для прийняття управлінських рішень та визначення подальших стратегій діяльності;
- сприяє планомірності та послідовності ведення бухгалтерського обліку.

Незважаючи на важливість облікової політики, в сільськогосподарських підприємствах спостерігається проблема з її формуванням, оскільки керівники підприємства формально підходять до даного питання і при її створенні не враховується специфіка діяльності таких підприємств.

Також більша частина суб'єктів господарювання, зайнятих у сільському господарстві, сформували облікову політику ще під час створення основних законів з бухгалтерського обліку і зміни протягом функціонування підприємства не вносилися, незважаючи на велику кількість змін, що відбулися в економіці держави.

Спостерігається відсутність в наказі про облікову політику інформації стосовно деяких питань обліку або її відображення є стислим і не конкретним.

Сільськогосподарським підприємствам необхідно звернути увагу на такий важливий документ, адже від якісного його створення залежить ефективність функціонування бухгалтерського обліку.

Входження України на міжнародні ринки сприяло функціонуванню в економіці міжнародних стандартів. В сільському господарстві таким нормативним актом є МСБО 41 «Сільське господарство». Дослідження, відображені вище, показали, що між національним та міжнародним стандартом існує велика кількість розбіжностей, що негативно впливає на господарську діяльність і сповільнює входження сільськогосподарських підприємств на міжнародні ринки.

Також з'ясовано, що як і національний так і міжнародний стандарти потребують вдосконалення. Оскільки термінологія є досить стислою, основні облікові вимоги стосовно біологічних активів відображені в неповному обсязі. А саме від якісних та обґрунтованих стандартів залежить ефективність діяльності сільськогосподарської галузі.

Аналіз наукових робіт, направлених на дослідження обліку біологічних активів, показав, що значна кількість наукових праць присвячена проблемі оцінки. Виявлено, що у практичній діяльності досить складним є застосування справедливої вартості. Василішин С.І. досить детально розглянув питання оцінки біологічних активів [26, с. 68]. Автор визначив основні проблемні аспектами застосування справедливої вартості у тваринництві. До них відносяться:

- відсутність можливості порівнювати ціни активного ринку дрібних і середніх фермерських підприємств та великих суб'єктів господарювання, що використовують у господарській діяльності худобу;
- спеціалізована інформація про надої, тривалість життя тварин, несучість, приріст та інше – відсутня, тому це сприяє унеможливленню пошуку даних про вартість певних груп біологічних активів;
- відсутність публічної інформації про можливі укладені контракти, технологічні показники розвитку видів тваринництва.

За результатами досліджень було зроблено висновок, що основною причиною складності застосування справедливої вартості є відсутність активного ринку в галузі сільського господарства. Проте, саме завдяки її використанню

можна реально визначити вартість біологічного активу, що за первісною вартістю не можливо здійснити.

Тому для того, щоб бухгалтерський облік біологічних активів був достовірним і точним необхідно шукати шляхи визначення реальної вартості господарських засобів, що можливо завдяки розширенню та розвитку аграрного сектору економіки, вдосконаленню стандартів, публічності інформації.

Ведення синтетичного та аналітичного обліку також входить до проблем бухгалтерського обліку біологічних активів.

Сьогодні виникають суперечливі питання стосовно синтетичного обліку біологічних активів. Це зумовлено веденням обліку тваринництва і рослинництва на спільних рахунках – 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи». Деякі дослідники схиляються до думки, що доцільно змінити сутність рахунку 21 і назвати його «Тварини та вирощуванні та відгодівлі» так як це було до впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи». Тобто здійснити поділ відображення на рахунках господарських засобів тваринництва та рослинництва. Це дозволить деталізувати інформацію про рух і наявність біологічних активів відповідно до специфіки діяльності підприємства.

Аналітичний облік є досить важливим для господарської діяльності, але в сільськогосподарській галузі йому не надано належної уваги. Він потребує розширення та деталізації за відповідними групами (статеву – вікову групу, цех, галузь тваринництва та інші). Це дасть змогу згрупувати необхідну інформацію, яка дозволить якісно та оперативно здійснювати відповідні управлінські рішення стосовно проблемних об'єктів.

Бахчиванжи Л.А. та Златов М.М. акцентують увагу на проблемі первинного обліку біологічних активів [22, с. 574]. Науковці зазначають, що на сьогодні в сільському господарстві спостерігається відсутність первинних документів, котрі б сприяли отриманню оперативної інформації, необхідної для здійснення оцінки біологічних активів та їх перетворень, тобто про зміну справедливої вартості, витрат на місці продажу та продукції, що є результатом їх біологічних перетворень.

Тобто система документування потребує законодавчих дій, а саме створення нових форм первинних документів, що сприятиме якісному веденню бухгалтерського обліку.

В Україні існує проблема з розкриттям інформації про біологічні активи. Національним стандартом передбачено основні вимоги стосовно розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності, проте доцільно звернути увагу на МСБО 41 «Сільське господарство», де досить широко подано інформацію про особливості розкриття інформації в розрізі визначення справедливої вартості, а також державних грантів.

Проведення аналізу біологічних активів має значний вплив на подальшу господарську діяльність підприємства, в тому числі, на бухгалтерський облік. Проте на сьогодні відсутня чітка методика його здійснення. Невелика кількість науковців звертаються до розгляду даної проблеми. Та все ж можна знайти етапи проведення аналізу та формули, необхідні для розрахунку.

Можна зробити висновок, що аналіз біологічних активів є найменш дослідженим і потребує подальшого вивчення.

Визначення фінансових результатів від обліку біологічних активів представлено в П(С)БО 30 «Біологічні активи». Проте ця інформація є досить стислою і її доцільно розширити, конкретно та доступно подати її користувачам. Адже процес визначення фінансового результату є досить важливим, оскільки характеризує діяльність підприємства в цілому.

Таким чином, можна дійти висновку, що бухгалтерський облік біологічних активів має велику кількість проблем. Всі вони, в першу чергу, потребують державного вдосконалення: перегляду законодавства, нормативних стандартів, вивчення стану аграрного сектору та особливостей бухгалтерського обліку біологічних активів, що сприятиме вдосконаленню синтетичного, аналітичного, первинного обліку, формуванню методики аналізу, розширенню вимог щодо розкриття інформації, доступному поданню визначення фінансових результатів. А також важливе значення має обізнаність керівників підприємства та фахова підготовка бухгалтерів. Спільна діяльність держави, керівників та бухгалтерів сприятиме якісному веденню бухгалтерського обліку біологічних активів та ефективній господарській діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ

3.1 Особливості формування облікової політики щодо біологічних активів

Важливим етапом при організації бухгалтерського обліку на підприємстві є створення облікової політики. Адже правильне її формування сприяє не тільки ефективному управлінню, але і розвитку та функціонуванню суб'єкта господарювання в цілому.

Одним з головних принципів в бухгалтерському обліку є послідовність, тобто застосування з року в рік одних методичних прийомів для можливості проведення аналізу основних економічних показників. Тому до створення обліковою політики необхідно підходити грамотно, професійно, враховуючи специфіку діяльності підприємства, а також зовнішні та внутрішні фактори, які можуть впливати на товариство.

В Україні суб'єкти господарювання мають право самостійно формувати облікову політику, проте необхідно враховувати вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], Національного положення (стандарту) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9] та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України [8].

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для своєчасного складання та подання об'єктивної фінансової звітності [2].

Визначення, наведена в законі, є примітивним і не відображає всієї сутності поняття «облікова політика».

Дослідження наукових праць, пов'язаних із вивченням проблем облікової політики, показало, що єдиного визначення даного поняття не існує. Науковці у своїх дослідженнях трактують дане поняття по – різному і кожна точка зору є унікальною і по – своєму відображає сутність облікової політики (таблиця 3.1).

Визначення поняття «облікова політика»

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Артем'єва Н [28, с. 41]	Система нормативно – правових документів, що встановлюють порядок організації бухгалтерського обліку, а також методи формування та подання бухгалтерської інформації про об'єкти бухгалтерського обліку та елементи фінансової звітності.
2	Баєвська Л.Л. [46, с.218]	Облікова політика – побудова інформаційної системи, при якій управлінські рішення, прийняті на основі інформації показників звітності, є обґрунтованими та ефективними.
3	Дружиловська Т.Ю., Коршунова Т.Н. [28, с.41]	Облікова політика – це сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, інших способів бухгалтерського обліку та елементів, що затверджуються в наказі про облікову політику організації, що впливає на оцінку і прийняття рішень зацікавленими користувачами.
4	Житний П. [28, с.41]	Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково – аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі.
5	Олійник С.О. [49]	Облікова політика – це сукупність вибраних підприємством способів ведення бухгалтерського обліку: первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточної систематизації, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності.

З таблиці 2.5, можна побачити, що визначення облікової політики науковцями є більш об'ємним за змістом та точнішим у трактуванні, ніж визначено законодавством.

Хоча облікова політика і є важливою складовою бухгалтерського обліку, сільськогосподарські підприємства мають ряд недоліків при її формуванні (рисунок 3.1).

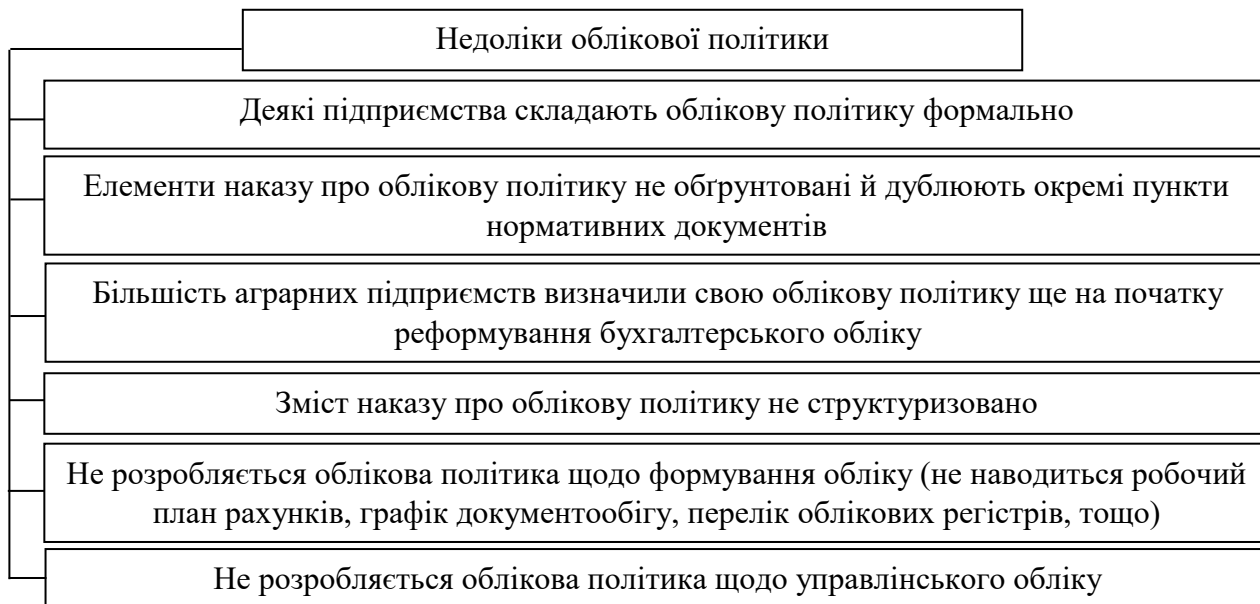


Рисунок 3.1 – Недоліки облікової політики сільськогосподарських підприємств

(розроблено на основі джерел [27, с.41],[46, с.219])

Щирба М.Т., Щирба І.М. та Щирба М.М. виділяють 11 етапів формування облікової політики [72, с. 834]:

1. Етап 1: визначення мети та завдань облікової політики.
2. Етап 2: вибір суб'єкта формування облікової політики.
3. Етап 3: дослідження факторів впливу на облікову політику.
4. Етап 4: вибір принципів побудови облікової політики.
5. Етап 5: визначення об'єктів.
6. Етап 6: вибір та розробка елементів.
7. Етап 7: дослідження впливу облікової політики на фінансово – господарську діяльність підприємства.
8. Етап 8: документальне оформлення і затвердження облікової політики.
9. Етап 9 і 10 (використовуються у разі прийняття рішення про внесення змін): розкривається облікової політики та вносяться зміни.
10. Етап 11: впровадження облікової політики та забезпечення контролю за її виконанням.

На формування облікової політики у сільськогосподарських підприємств впливає велика кількість зовнішніх і внутрішніх факторів (рисунок 3.2).



Рисунок 3.2 – Фактори, які впливають на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств (розроблено на основі джерела [62, с. 179])

Сирцева С.В. та Ізвощик Т.М. зазначають, що сільськогосподарські підприємства при формуванні облікової політики мають дотримуватися міжнародних передумов: адаптація зарубіжного досвіду формування облікової політики до вітчизняної практики обліку; вивчення факторів, що впливають на вибір і обґрунтування облікової політики сільськогосподарських підприємств, структуру облікової політики для цілей бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, а також відповідно до МСФЗ; розробка рекомендацій щодо формування комплексної облікової політики суб'єктів господарювання [62, с. 181].

Вибір методів та елементів бухгалтерського обліку на підприємстві стисло та зрозуміло відображається у Наказі про облікову політику. Умовно даний внутрішній документ поділяють на дві частини: методологічну та організаційну.

В методологічній частині відображають інформацію про принципи, обрані методи та процедури організації та ведення бухгалтерського обліку. Організаційна частина вміщує дані про форму організації та ведення обліку, порядок документообігу, робочий план рахунків та інше.

Специфічна діяльність сільськогосподарських підприємств, а саме використання в господарській діяльності живих організмів (рослин і тварин), сприяє модифікації змісту розділів Наказу про облікову політику. А саме: робочого плану рахунків, форм первинних документів для оформлення господарських операцій по яким не передбачені типові форми і документи для внутрішньої бухгалтерської звітності, графіку документообігу, технологію обробки облікової інформації, рішень щодо інвентаризації активів та зобов'язань.

Використання біологічних активів ускладнює ведення бухгалтерського обліку, тому створення облікової політики вимагає точного дослідження їх особливостей і вибору ефективних методів обліку.

В Наказі про облікову політику необхідно зазначити класифікацію біологічних активів, а також детально та зрозуміло відобразити особливості аналітичного обліку, який у сільському господарстві ведеться за певними групами, котрі також мають бути виділені в даному документі.

Зазначають основні рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються при відображенні біологічних активів у бухгалтерських документах.

Виробництво на сільськогосподарських підприємствах має ряд особливостей, тому досить вагомим є внесення до Наказу про обліку політику даних стосовно розподілу витрат (виробничі, прямі матеріальні, прямі витрати, інші прямі витрати, загальновиробничі), рахунків для ведення обліку витрат і виходу продукції.

Проблемним питанням в обліку біологічних активів є їх оцінка. Тому підприємства обов'язково мають подавати інформацію про особливості визначення вартості активу.

Суб'єкти господарювання, зайняті у галузі тваринництва, повинні зазначати наступні особливості: порядок оприбуткування приплоду, порядок переведення молодняка тварин з групи в групу, порядок переведення тварин в основне стадо, визначення приросту живої маси тварин, відображення падежу, забою тварин. Якщо в Наказі про облікову політику інформація про ці особливості наведена точно та послідовно, то це забезпечить виконання одного з головних принципів бухгалтерського обліку – обачності.

Ефективне ведення бухгалтерського обліку біологічних активів здійснюється завдяки формуванню робочого плану рахунків, який також наводиться в обліковій політиці. Підприємства мають право на основі типового Плану рахунків вводити додаткові синтетичні рахунки або уточнювати зміст субрахунків (об'єднувати їх, додавати допоміжні субрахунки).

Важливою складовою облікової політики є графік документообігу, який наводиться, як правило, в додатку. Він забезпечує розподіл відповідальності виконавців за відображення господарських операцій та регламентацію документообігу.

Таким чином, можна дійти висновку, що формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах потребує значних зусиль і знань, адже від якісного її створення залежить подальша діяльність обліково – аналітичного аспекту на підприємстві, який безпосередньо впливає на прийняття управлінських рішень.

Під час наукового дослідження було детально розглянуто Наказ про облікову політику ТОВ «Веприк Плюс». Було зроблено висновок, що на досліджуваному підприємстві даний документ якісно сформований, має всі необхідні складові та

відображає особливості діяльності товариства і є зразковим для інших сільськогосподарських підприємств (додаток В).

3.2 Документальне оформлення обліку біологічних активів

Господарські операції в обліку відображаються згідно відповідних, правильно оформлених, документів, які є письмовим доказом виконання тієї чи іншої операції.

Документальне оформлення операцій з біологічними активами здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів [8].

Даним законодавчим документом виділено типові форми первинних документів окремо для довгострокових та для поточних біологічних активів (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

Типові форми первинних документів з обліку біологічних активів

№ з/п	№ форми	Назва
1	2	3
Довгострокові біологічні активи		
1	ДБАСГ – 1	Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передача їх в експлуатацію
2	ДБАСГ – 2	Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)
3	ДБАСГ – 3	Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень)
4	ДБАСГ – 4	Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин)
Поточні біологічні активи		
1	ПБАСГ – 1	Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю

1	2	3
2	ПБАСГ – 2	Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю
3	ПБАСГ – 3	Акт на оприбуткування приплоду тварин
4	ПБАСГ – 4	Звіт про процеси інкубації
5	ПБАСГ – 5	Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці
6	ПБАСГ – 6	Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж)
7	ПБАСГ – 7	Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів
8	ПБАСГ – 8	Обліковий лист забою та падежу худоби
9	ПБАСГ – 9	Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів
10	ПБАСГ – 10	Відомість зважування тварин
11	ПБАСГ – 11	Розрахунок визначення приросту
12	ПБАСГ – 12	Книга обліку руху тварин і птиці на фермі
13	ПБАСГ – 13	Звіт про рух тварин і птиці на фермі
14	ПБАСГ – 14	Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби
15	ПБАСГ – 15	Журнал реєстрації осіменіння корів і телиць
16	ПБАСГ – 16	Картка обліку руху дорослої птиці (для спеціалізованих господарств)
17	ПБАСГ – 17	Картка обліку руху молодняку птиці (для спеціалізованих господарств)

(розроблено на основі джерела [7])

Оскільки ТОВ «Веприк Плюс» спеціалізується в галузі тваринництва, а саме розведенні великої рогатої худоби молочного напрямку, то не всі, передбачені законодавством, форми використовуються для відображення господарських операцій на підприємстві.

Довгострокові біологічні активи на досліджуваному підприємстві представлені у вигляді великої рогатої худоби (корів) та робочих коней, тому облік цих біологічних активів здійснюється за допомогою ведення форм ДБАСГ – 2 «Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва

(формування основного стада)» (додаток И) та ДБАСГ – 4 «Акт на списання біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин)» (додаток К).

Однієї з головних операцій на ТОВ «Веприк Плюс» є формування основного стада, яка проводиться згідно ДБАСГ – 2. Даний первинний документ може складати одна з трьох відповідальних осіб: зоотехнік, завідувач фермою або бригадир. В Акті має зазначатися така обов'язкова інформація: назва групи з якої і в яку здійснено переведення тварин, ідентифікаційний номер або кличка худоби, стать, масть, час народження, кількість голів, вага, балансова вартість, а також зазначаються особа, за якою були закріплені тварини. Правильність заповнення документу перевіряє особа, яка приймає тварин і є матеріально відповідальною за дану групу. Якщо документ належно оформлений, то він підлягає підпису керівника структурного підрозділу та завідуючого фермою. Потім Акт використовується для подальшого обліку в Книзі про рух тварин і птиці та фермі. В кінці кожного місяця ДБАСГ – 2 разом із Звітом про рух тварин і птиці на фермі передається до бухгалтерії підприємства, де вони використовуються для відображення господарських операцій в реєстрах бухгалтерського обліку.

Списання великої рогатої худоби та коней на ТОВ «Веприк Плюс» здійснюється згідно первинного документа форми ДБАСГ – 4. Така господарська операція проводиться у разі непридатності тварини до подальшого використання в господарській діяльності, тобто коли худоба зазнала травм, захворіла, знизилася її продуктивність або вона втратила племінну або ж робочу цінність. У разі виникнення такої ситуації створюється спеціальна постійно діюча комісія, метою діяльності якої є проводити огляд тварин основного стада, котрі підлягають списанню та визначати причини, які вплинули на погіршення якостей тварини. Саме члени комісії складають Акт в якому відображаються такі дані: кличка тварини, порода, батьки, жива маса, яку мала худоба на дату списання, стан вгодованості, причини вибракування, визначається подальше використання тварин, котрі підлягли списанню.

Поточні біологічні активи на ТОВ «Веприк Плюс» це молодняк тварин, тобто бички та телички різних вікових категорій, та нетелі.

Для обліку поточних біологічних активів на досліджуваному підприємстві використовується значна кількість типових форм із наведених у законодавстві (рисунок 3.3).

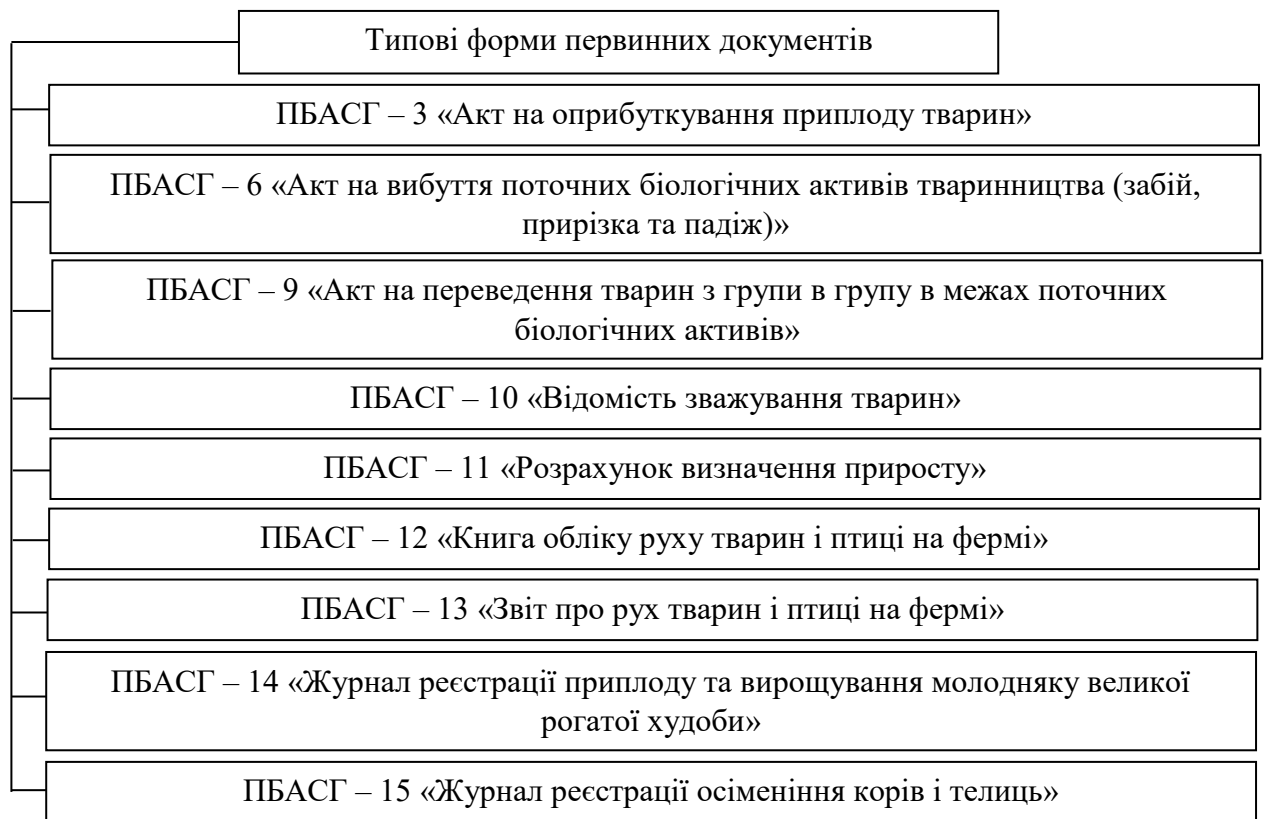


Рисунок 3.3 – Типові форми первинних документів з обліку поточних біологічних активів, що використовуються на ТОВ «Веприк Плюс»

Оформлення отриманого приплоду на підприємстві здійснюється за допомогою Акту на оприбуткування приплоду тварин (додаток Л). Складається даний документ завідувачем фермою, або зоотехніком або бригадиром в двох примірниках по кожній голіві приплоду. Один із примірників передається до бухгалтерії підприємства на наступний день після його оформлення. Другий - необхідний для ведення записів у Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі. В кінці місяця цей примірник разом із Звітом про рух тварин і птиці на фермі також передається до бухгалтерії, дані яких необхідні не тільки для обліку приплоду, а і для нарахування заробітної плати працівникам ферм. В Акті повинна зазначатися така інформація: відповідальна особа, кличка (номер) матки, кількість та маса

отриманого приплоду, інвентарні номери, вартість приплоду, здійснюється підпис осіб, які підтверджують отримання приплоду.

Вибуття поточних біологічних активів документально оформляється ПБАСГ – 6 «Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка, падіж)». Даний документ складається на кожен такий випадок спеціально призначеною комісією (зоотехнік, ветеринарний лікар, завідувач фермою, особа, за якою закріплена тварина) в день вибуття. Обов'язковими даними Акту є: назва групи тварин, вказується інвентарний номер та порода, стать, вік, вгодованість та причина, яка вплинула на погіршення стану тварини. Належно оформлений документ підлягає підпису керівника підприємства.

На сільськогосподарських підприємствах, що працюють у напрямі тваринництва частими господарськими операціями є переведення тварин з груп в групи в межах поточних біологічних активів, зважування тварин та визначення їх приросту. Для документування кожної з них використовується спеціальна типова форма (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Характеристика типових форм первинних документів з обліку поточних біологічних активів (ПБАСГ – 9, ПБАСГ – 10, ПБАСГ – 11)

№ з/п	Назва документа	Характеристика	Обов'язкові дані
1	2	3	4
1	ПБАСГ – 9 «Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів» (додаток М)	Застосовується у разі переведення тварин з однієї статеві – вікової групи в іншу, включаючи переведення в основне стадо. Складає документ зоотехнік, завідувач фермою або бригадир в день проведення операції. Правильність здійснення переведення тварин підтверджує особа, яка прийняла тварин своїм підписом. Акт підписується керівником підрозділу та завідувачем фермою і в кінці місяця передається до бухгалтерії.	Вказується облікова група з якої і в яку переводиться тварина, інвентарний номер (кличка), стать, масть, час народження, кількість голів, вага, балансова вартість, особа, за якою закріплені прийняті тварини.

1	2	3	4
2	ПБАСГ – 10 «Відомість зважування тварин» (додаток Н)	Використовується для визначення живої маси тварин, яка змінилася під час життєдіяльності. Зважування відбувається щомісяця, а також у разі переведення тварин з групи в групу, від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, при вибракуванні з основного стада та інше. Складають даних документ зоотехнік, завідувач фермою або бригадир в одному примірнику. Підписується він зоотехніком, бригадиром і працівником за яким була закріплена тварина. Відомість необхідна для подальшого складання ПБАСГ – 11.	Зазначається вид та група тварин, інвентарний номер або кличка, вага на дату попереднього зважування, вага на дату зважування і різниця між даними ваги, яка і складає приріст або відвагу живої маси худоби.
3	ПБАСГ – 11 «Розрахунок визначення приросту»	Застосовується для розрахунку визначення приросту живої маси тварин. Документ складає завідувач ферми або бригадир щомісяця в цілому по фермі й по облікових групах.	Даними для розрахунку є дані Відомості зважування тварин та документи про надходження та вибуття тварин.

Щоденний облік тварин відображається у Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі, яку веде завідувач фермою або бригадир за обліковими групами за кількістю голів, живою масою, враховуючи приріст. Для кожної групи тварин відкривається окремий аналітичний рахунок, який має вестися в ідентичному порядку, що і в бухгалтерії підприємства. Наявність поголів'я за кожною статево – віковою групою зазначається в документі на початку кожного місяця. Згідно первинних документів в одній частині Книги відображають рух тварин на фермі по надходженню, тобто переведення тварин, придбання, одержання в обмін, наявність приплоду, а в іншій – вибуття: продаж, переведення до основного стада, забій, падіж. В кінці місяця відбуваються підрахунки, згідно яких виводиться залишок на початок наступного місяця.

Дані, відображені в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі, є підставою для формування Звіту про рух тварин і птиці на фермі (ПБАСГ – 13).

Даний Звіт узагальнює інформацію про рух худоби на фермі. Складається він щомісяця завідувачем фермою або зоотехніком у двох примірниках. Звіт ведеться окремо по дорослих тваринах і по тваринах на вирощуванні та відгодівлі. Один із примірників в кінці звітнього періоду передається до бухгалтерії для перевірки даних і для відображення в облікових регістрах інформації про рух тварин, інший – залишається на фермі.

Дані про худобу з моменту її виникнення та до вибуття відображаються в Журналі реєстрації приплоду та вирощування молодняка великої рогатої худоби (ПБАСГ – 14). Ведеться він по кожному структурному підрозділу підприємства. Даний документ повинен бути обов'язково прошнурований, пронумерований, мати всі необхідні підписи, печатку, дату початку здійснення записів в ньому. Також Журнал має вміщувати такі дані про тварин: кличка тварини, стать, ідентифікаційний номер, дата народження, жива вага при народженні, а також клички, коди порід, інвентарні номери матері і батька. Кожного місяця зазначаються результати зважувань згідно Відомості про зважування тварин.

На сільськогосподарських підприємствах може діяти зоотехнічна служба, метою створення якої є контроль за осіменінням та його результатами. Документування їхньої діяльності відбувається в Журналі реєстрації осіменіння корів та телиць (ПБАСГ – 15). В Журналі на кожна корову зазначають її кличку, інвентарний номер, породу, дату останнього отелення, відображають дані, закріплених за коровою, бугаїв – плідників. Також зазначаються дані отриманого приплоду від тієї чи іншої корови.

Документування обліку біологічних активів характеризується наявністю досить великої кількості форм первинних документів, які сприяють ефективному контролю за господарською діяльністю. Чітке, достовірне та своєчасне їх оформлення робить бухгалтерський облік якісним і прийняті управлінські рішення стають більш ефективними.

3.3 Проблеми оцінки біологічних активів та шляхи її вирішення

Ефективне управління процесом руху біологічних активів значною мірою залежить від якісного, своєчасного та точного визначення їх вартості, адже саме оцінка відіграє значну роль у процесі підготовки фінансової звітності сільськогосподарських підприємств.

Проте, на сьогодні спостерігається проблема з грошовою оцінкою біологічних активів, оскільки вони зазнають постійних змін (зазнають процесу біотрансформації) і мають ряд чинників, що ускладнюють процес визначення їх вартості (рисунок 3.4).



Рисунок 3.4 – Чинники, які впливають на процес оцінки біологічного активу (розроблено на основі джерел [51, с.412],[68])

Оцінка біологічних активів регулюється П(С)БО 30 «Біологічні активи» і відповідно до даного положення придбаний біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, а на дату проміжного та річного балансу оцінка здійснюється за справедливою вартістю.

Первісна вартість являє собою історичну вартість активу, тобто оцінка активу проводиться за ціною його придбання чи одержання на підприємстві.

Визначення справедливої вартості наведено в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» і згідно даного положення справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [10].

Оцінка біологічних активів має особливості в залежності від способу надходження активу (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Оцінка біологічних активів в залежності від способу надходження

№ з/п	Спосіб надходження	Спосіб оцінки
1	2	3
1	Придбання за плату	Первісна вартість
2	Безоплатне отримання	Справедлива вартість з урахуванням витрат, необхідних для доведення біологічних активів до стану, в якому вони будуть придатні в намічених цілях
3	Внесок до статутного капіталу	
4	Переведення зі складу поточних до складу довгострокових біологічних активів	Справедлива вартість на дату переведення, яка зменшується на витрати, що очікуються на місці продажу
5	Обмін на подібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу
6	Обмін на неподібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу збільшена або зменшена на суму грошових коштів або їх еквівалентів, котрі підлягають сплаті за операцією обміну.
7	Отримання біологічних активів в результаті біологічних перетворень	Справедлива вартість, котра зменшена на витрати, що очікуються на місці продажу.

(розроблено на основі джерел [65, с.212],[66, с.142])

За даними таблиці 3.4 можна дійти висновку, що в усіх випадках надходження біологічного активу, окрім придбання активу за плату, оцінка здійснюється за справедливою вартістю.

Більшість науковців схиляються до думки, що оцінка за справедливою вартістю є найбільш ефективною і відображає реальну ціну активу на ринку. Проте вона має досить суттєві недоліки, які ускладнюють проведення оцінки за даним методом. А саме: нестабільність ринкових цін і недостатність інформації про них стосовно деяких біологічних активів, відсутність активного ринку, особливо на сьогодні спостерігається закритість інформації на сільськогосподарських підприємствах, що унеможливорює забезпеченість бухгалтерів необхідними даними про теперішню вартість біологічних активів.

В положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» передбачено відсутність активного ринку і виділено можливість визначення справедливої вартості за наявності такої проблеми. Згідно даного положення таку вартість можна визначити за одним із трьох варіантів:

1. За ціною, яка була останньою при здійсненні операції з біологічним активом, але за умови, що на підприємстві не відбулося значних негативних змін у технологічному, правовому, економічному та ринковому середовищі.

2. За цінами, наявними на ринку на подібні активи, але враховуючи особливості біологічного активу, який підлягає оцінці.

3. За додатковими показниками, котрі визначають ринкові ціни на додаткові біологічні активи, а також продукцію сільського господарства.

За наявності активного ринку інформацію про ціни на біологічні активи можна отримати:

- самостійно, завдяки дослідженню сайтів в мережі Інтернет, прайсів, розгляду попередніх контрактів;
- завдяки вивченню інформації, поданої державними органами управління;
- здійснивши дослідження закупівельних цін на продукцію, що виступає об'єктом державного цінового регулювання.

Гаврик О.Ю. детально дослідив питання оцінки біологічних активів і виділив основні етапи процесу обліку біологічних активів за справедливою вартістю (рисунок 3.5)

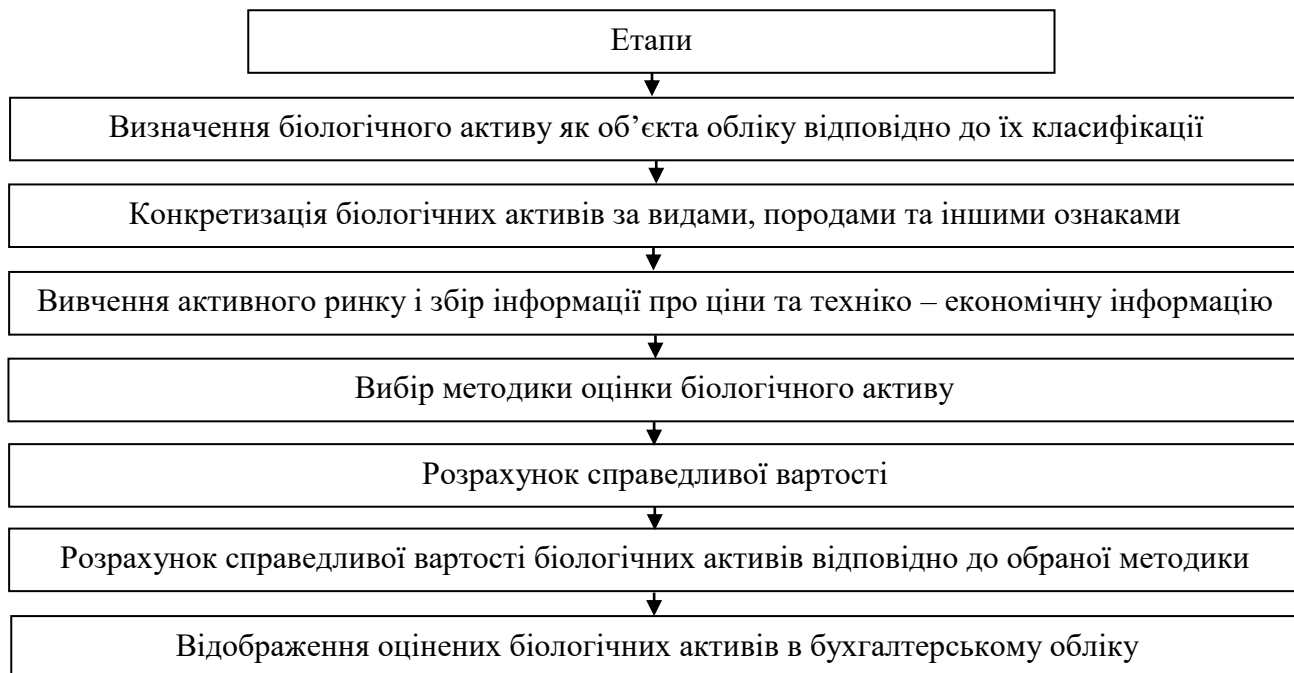


Рисунок 3.5 – Етапи процесу обліку біологічних активів за справедливою вартістю

(розроблено на основі джерела [33, с.73])

За результатами досліджень, було з'ясовано, що існують підходи стосовно проведення оцінки за справедливою вартістю. Дане питання коротко, але чітко розкрито в науковій публікації Палюх М.С. та Брик М.М. [53, с.200]. Науковці зазначили, що існує три підходи до оцінки справедливої вартості: ринковий, доходний та витратний.

Ринковий підхід передбачає, що сукупність методів, котрі будуть застосовуватися для визначення вартості об'єкта, ґрунтуються на інформацію, яка відображає реальні угоди на ринках.

За доходним підходом сукупність методів оцінки має базуватися на визначенні майбутніх доходів, які будуть отримані від об'єкта, що підлягає оцінці.

Сутність витратного підходу полягає у тому, що сукупність методів оцінки будуть ґрунтуватися на визначення витрат, які будуть потрібними для відновлення активу, який оцінюється, з урахуванням зносу.

Ефективність оцінки за справедливою вартістю значною мірою залежить від обраного методу (рисунок 3.6).

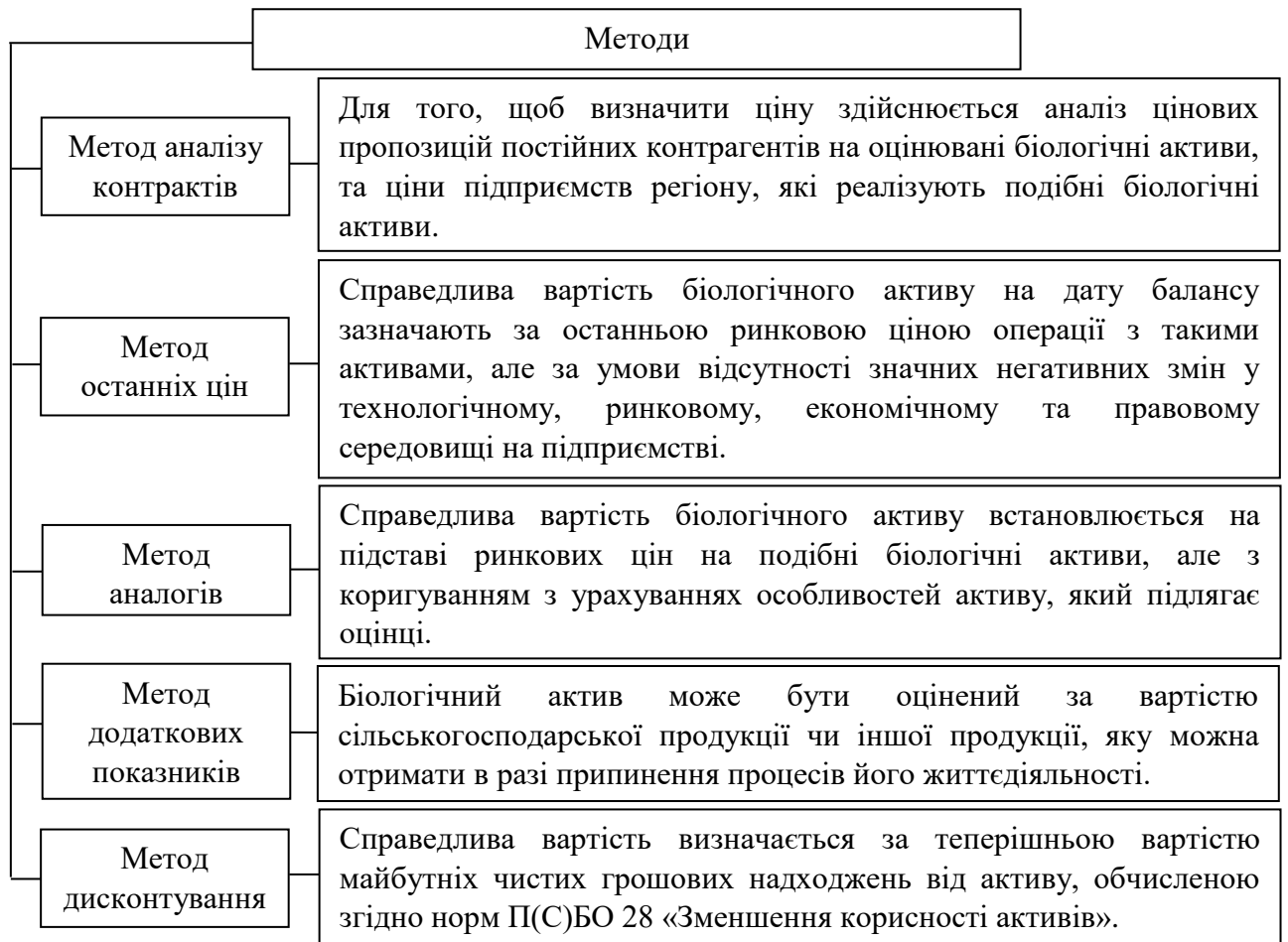


Рисунок 3.6 – Методи визначення справедливої вартості біологічних активів (розроблено на основі джерела [26, с. 69])

Аналізуючи пояснення методів, відображені в рисунку 3.6, можна зробити висновок, що сутність деяких із них (метод останніх цін та метод аналогів) відображається в П(С)БО 30 «Біологічні активи», де описано можливі способи проведення оцінки за справедливою вартістю в умовах відсутності активного ринку.

З наведеної вище інформації, можна побачити, що оцінка за справедливою вартістю є досить складною, тому науковці в своїх дослідженнях схиляються до думки про створення на підприємствах постійно діючої комісії, яка займалася досліджуванням ринку та здійснювала оцінку активів.

Пасенко Н.С. та Горяєва М.С. виділяють можливі завдання, які постають перед такою комісією [54, с.355]. До них відноситься:

- збір інформації на ринку стосовно цін на біологічні активи з урахуванням їх виду та галузі;

- проведення моніторингу цін на біологічні активи за видами;

- узагальнення інформації про ціни в окремих документах;

- визначення справедливої вартості біологічних активів;

- оформлення результатів діяльності комісії та передання отриманих даних до бухгалтерії для подальшого відображення біологічних активів в обліку.

Проте, створення такої комісії є досить затратним, але, якщо підприємство має можливість її організувати, то це сприятиме тільки позитивним результатам діяльності.

За результатами даного дослідження зроблено висновок, що дослідження оцінки біологічних активів спрямовані на розширення інформації про справедливу вартість, а первісна вартість згадується у наукових працях досить стисло. Хоча перевага і надається справедливій вартості, але вона, так як і первісна, має свої переваги та недоліки (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

Переваги на недоліки первісної та справедливої вартостей

Справедлива вартість	Первісна вартість
1	2
Переваги	
Оцінка є об'єктивною.	Розрахунок є простим.
Вартість активу відображена за реальними цінами, що впливає на достовірність фінансового стану підприємства.	Величина витрати, які беруть участь у формуванні первісної вартості, документально підтверджені.
Існує можливість здійснити порівняння активів, які були придбані і різні проміжки часу.	Первісна вартість формується на основі фактичних цін.
Застосування єдиного підходу до відображення вартості сприяє залученню інвестицій.	Існує можливість оцінити фінансовий стан об'єктивно.
	Здійснюється з дотриманням принципу достовірності.

1	2
Недоліки	
Відсутність документального підтвердження інформації про ціни на біологічний актив.	Швидка зміна цін на ринку сприяє високій ймовірності в майбутньому отримати неадекватну вартість активу.
Існує велика ймовірність відсутності активного ринку сільського господарства.	
Існує ймовірність порушення принципу обачності	Існує необхідність проведення переоцінки біологічних активів.
Відсутність досвіду щодо застосування даної оцінки	
Велика затрата часу.	

Хоча первісна вартість і має більше переваг і менше недоліків порівняно із справедливою вартістю, та все ж вона не забезпечує бухгалтерський облік реальними цінами, що може негативно вплинути на господарську діяльність підприємства. Тому суб'єктам господарювання потрібно обережно підходити до даного питання, обирати ті методи оцінки, які забезпечать підприємство позитивним фінансовим результатом.

3.4 Синтетичний та аналітичний облік біологічних активів

Для обліку біологічних активів в системі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій призначено спеціальні рахунки:

- 16 «Довгострокові біологічні активи»;
- 21 «Поточні біологічні активи» [4].

Вони є активними, тобто за їх дебетом відображається надходження біологічних активів, а за кредитом – їх вибуття. Також до них виділено субрахунки, які надають більш точну інформацію про рух біологічних активів (рисунок 3.7).



Рисунок 3.7 – Субрахунки до рахунків 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи» (розроблено на основі джерела [4])

На ТОВ «Веприк Плюс» для обліку довгострокових біологічних активів використовуються такі субрахунки: 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю». Оскільки досліджуване підприємство займається вирощуванням великої рогатої худоби, яка в основному обліковується на даних субрахунках, то господарські операції, пов'язані з ними, необхідно правильно та своєчасно відображати в обліку (таблиця 3.6).

Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових біологічних активів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбано довгострокові біологічні активи	155	631
	Відображення суми ПДВ, пов'язаної із операцією	644	631
	Оприбутковано довгострокові біологічні активи	163	155
2	Оприбуткування безкоштовно отриманих довгострокових біологічних активів	163	718
	Списана вартість транспортних послуг сторонніми організаціями	155	631
	Відображення ПДВ, пов'язаного з доставкою	644	631
3	Формування основного стада	155	21
		163	155
4	Збільшення первісної вартості довгострокових біологічних активів в частині нарахування зносу	163	13
5	Отримано довгострокові біологічні активи в рахунок погашення довгострокової дебіторської заборгованості	163	18
6	Погашено короткострокову дебіторську заборгованість довгостроковими біологічними активами	163	37
7	Оприбутковано довгострокові біологічні активи, придбані підзвітною особою	163	37
8	Отримано від пайовиків довгострокові біологічні активи як внесок до пайового капіталу	163	41
9	Внесок довгострокового біологічного активу до статутного капіталу	163	41
10	Цільове надходження (чи фінансування) у вигляді довгострокових біологічних активів	163	48
11	Отримано об'єкт довгострокових біологічних активів у довгострокову оренду	163	53
12	Відображено результати від зміни справедливої вартості довгострокових біологічних активів	163	71
13	Оприбутковані довгострокові біологічні активи, які раніше ще не враховані	163	74
14	Реалізація покупцям	361 701 901	701 643 163

1	2	3	4
15	Безкоштовне передання тварин іншим підприємствам	949	163
	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	949	643
16	Збільшено довгострокову дебіторську заборгованість за рахунок передачі довгострокових біологічних активів у фінансову оренду	18	163
17	Передано в товари об'єкт довгострокових біологічних активів, утримуваний для продажу	28	163
18	Зменшення первісної вартості об'єкту в частині зменшення суми раніше проведеної дооцінки (додаткового капіталу)	42	163
19	Проведення забою власними силами	155	163
		232	155
20	Списання біологічного активу внаслідок стихійного лиха	155	163
		977	155
21	Списання загиблих тварин з інших причин (винна особа не встановлена)	155	163
		947	155

(розроблено на основі джерел [3],[14, с.172])

Однією з основних складовим обліково – аналітичного забезпечення управління довгостроковими біологічними активами є аналітичний облік. На ТОВ «Веприк Плюс» він здійснюється по кожній голіві худоби індивідуально (рисунок 3.8).

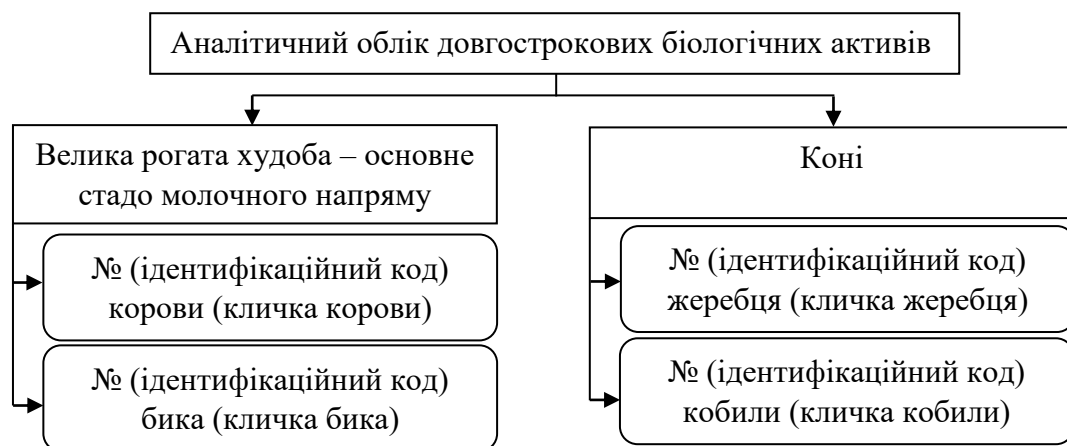


Рисунок 3.8 – Аналітичний облік довгострокових біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс»

Документально аналітичний облік довгострокових біологічних активів відображається у Відомості 4.2 с. – г. і в подальшому використовується для формування звітності підприємства.

Досліджене товариство кожного дня проводить різноманітні господарські операції з поточними біологічними активами: надходження, вибуття, переведення з груп в групу та інші, тому для бухгалтерів є досить важливим своєчасно відображати їх в обліку та правильно формувати кореспонденції рахунків (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7

Кореспонденція рахунків з обліку поточних біологічних активів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбано поточні біологічні активи	212	631
	Відображення суми ПДВ, пов'язаної із операцією	644	631
2	Оприбуткування безкоштовно отриманих біологічних активів	212	718
	Списана вартість транспортних послуг сторонніми організаціями	212	631
	Відображення ПДВ, пов'язаного з доставкою	644	631
3	Надійшли поточні біологічні активи придбані з підзвітних сум	212	37
4	Первісне визнання приросту природної ваги поточних біологічних активів	212	23
5	Надійшли поточні біологічні активи, як внесок до статутного капіталу	212	41
6	Надійшли поточні біологічні активи, як внесок до додаткового капіталу	212	42
7	Внесок поточних біологічних активів до статутного капіталу від учасників товариства	212	46
8	Надійшли поточні біологічні активи в рахунок цільового фінансування	212	48
9	Надійшли поточні біологічні активи від інших кредиторів	212	68
10	Переведення в іншу статево – вікову групу	212	212
11	Збільшення справедливої вартості поточних біологічних активів	212	71
12	Переведення до складу довгострокових біологічних активів	155 163	212 155
13	Оприбуткування біологічних активів, раніше не врахованих в балансі, а також їх надлишки, виявлені при інвентаризації	212	719

1	2	3	4
14	Реалізація покупцям	701 361 901	643 701 212
15	Передано, як внесок до статутного капіталу	14	212
16	Безкоштовне передання тварин іншим підприємствам	949	212
17	Передано в товари поточні біологічні активи, утримувані для продажу	28	212
18	Списано поточні біологічні активи на розрахунки, пов'язані із спільною діяльністю	37	212
19	Проведення забою власними силами	232	212
20	Списання біологічного активу внаслідок стихійного лиха	977	212
21	Відображено зменшення справедливої вартості поточних біологічних активів	94	212
22	Списано поточні біологічні активи на матеріальні затрати	80	212
23	Списано втрати від псування поточних біологічних активів	84	212
24	Списання загиблих тварин з інших причин (винна особа не встановлена)	947	212
25	Відображення виявленої нестачі	947	212
	Одночасне зарахування на позабалансовий рахунок балансової вартості списаних сум нестачі та втрат від псування біологічних активів до прийняття рішення про винуватців	072	
	Відображено дохід в сумі, що належить до відшкодування винними особами нестач і втрат від псування біологічних активів	375	716
	Відображення суми податкового зобов'язання ПДВ за операцією	716	643
	Одночасне списання з позабалансового рахунку сум нестач та втрат від псування біологічних активів (відшкодування винними особами)		072

(розроблено на основі джерел [3], [60, с. 9])

Об'єктивно проводити операції з поточними біологічними активами можна завдяки веденню їх аналітичного обліку, адже поточні біологічні активи на ТОВ «Веприк Плюс» представлені різними групами тварин, які необхідно систематизувати. Тому на досліджуваному підприємстві аналітичний облік поточних біологічних активів здійснюється за статево – віковими групами (рисунок 3.9).

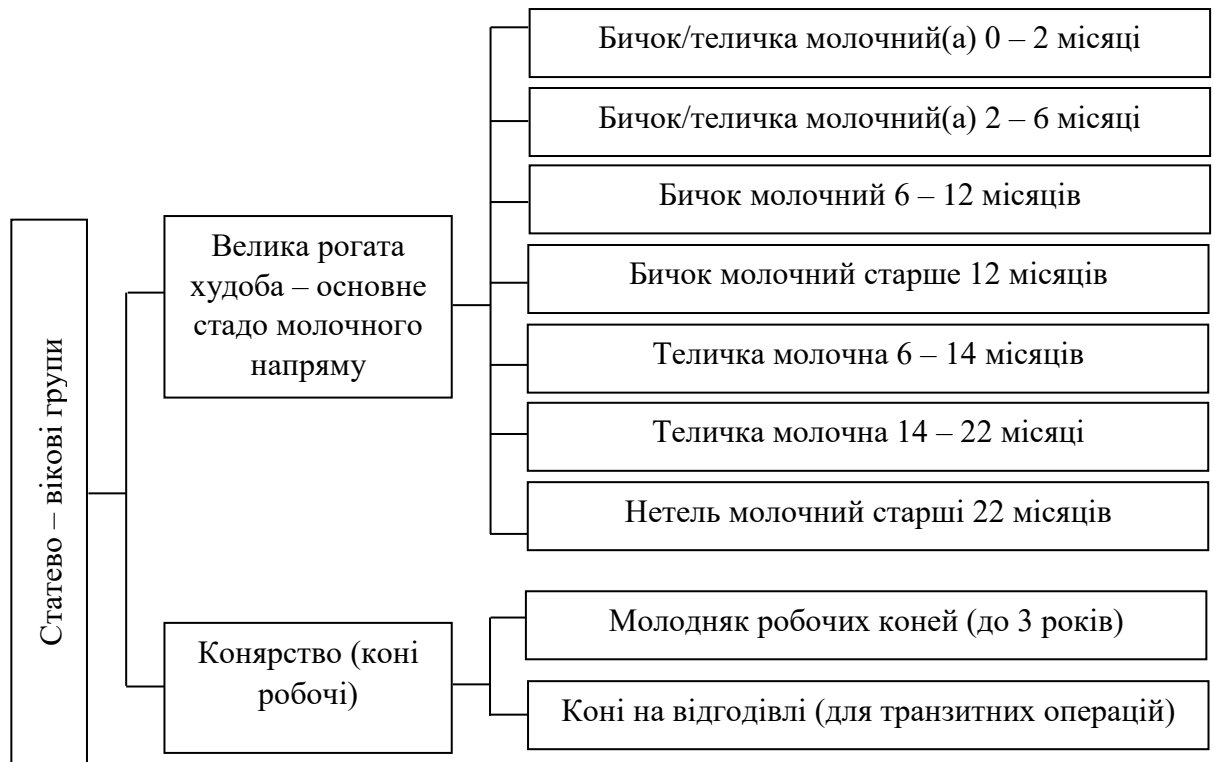


Рисунок 3.9 – Аналітичний облік поточних біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс»

Аналітичні показники по кожній статево – віковій групі відображаються у Відомості 8.1 с. – г. та 8.2 с. – г., яка є необхідною при формуванні звітності підприємства.

Таким чином, можна зробити висновок, що синтетичний та аналітичний облік формують вагому складову обліково – аналітичного забезпечення. Інформація, відображена на рахунках та отримана внаслідок аналітичного обліку, має вагомий вплив при прийнятті управлінських рішень.

За результатами дослідження стану організації та ведення синтетичного та аналітичного обліку на ТОВ «Веприк Плюс» з'ясовано, що підприємство відображає господарські операції згідно законодавчих вимог, що свідчить про якісні знання бухгалтерів, та ведення аналітичного обліку є досить грамотним і професійно організованим, що сприяє прийняттю оперативних та ефективних управлінських рішень.

РОЗДІЛ 4 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ

4.1 Інформаційне забезпечення аналізу біологічних активів

Важливу роль в процесі прийняття управлінських рішень займають результати проведеного аналізу господарської діяльності та конкретних господарських засобів, які забезпечують основну діяльність підприємства. Його здійснення потребує одержання всієї необхідної інформації.

Пуцентейло П. та Гуменюк О. вважають, що інформація – це відомості про стан системи та навколишнього середовища, які сприймаються людиною або спеціальним пристроєм [59, с.76].

Створення інформаційного забезпечення є досить важливим для підприємства, оскільки його функціонування забезпечить якісний збір та переробку інформації. Поняття «інформаційне забезпечення» висвітлено у науковій праці Демиденка С.Л. та Томчука Р.Р. Автори зазначають, що інформаційне забезпечення – це сукупність форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі [38, с.817].

При організації інформаційної системи необхідно дотримуватися вимог, які сприятимуть її ефективній діяльності. А саме:

- цілісність;
- ймовірність;
- контроль;
- захист від несанкціонованого доступу;
- гнучкість;
- стандартизація та уніфікація;
- адаптивність;
- мінімізація введення та виведення інформації [38, с.817].

Інформаційне забезпечення аналізу становить собою постійну взаємодію таких складових: інформаційних потоків (інформаційна система), комунікативне середовище та інформаційні технології (передача даних).

Інформаційні потоки надходять до підприємства із зовнішніх та внутрішніх джерел (рисунок 4.1).



Рисунок 4.1 – Джерела інформаційних потоків
(розроблено на основі джерела [38, с. 817])

Передача інформації здійснюється завдяки спеціальній електронно - обчислювальній техніці та інших технологічних розробок. Високий рівень технологічного оснащення на підприємстві сприяє якісній та оперативній роботі інформаційного забезпечення аналізу. Впровадження інновацій сприяє виникненню таких позитивних зрушень:

- підвищення якості інформації;
- збільшення продуктивності праці;
- зниження вартості товарів і послуг;
- зменшення витрат;
- ефективне використання даних;
- прийняття якісних управлінських рішень.

Досить важливо перед проведенням аналізу переконатися у правильності та правдивості інформації, тобто необхідно ретельно вивчити всі джерела, котрі будуть задіяні при проведенні розрахунків. Фахівці повинні вміти фільтрувати інформацію і значну увагу приділяти саме тій, яка має найбільший вплив на аналіз.

Ефективна діяльність інформаційного забезпечення потребує постійного вдосконалення (рисунок 4.2).

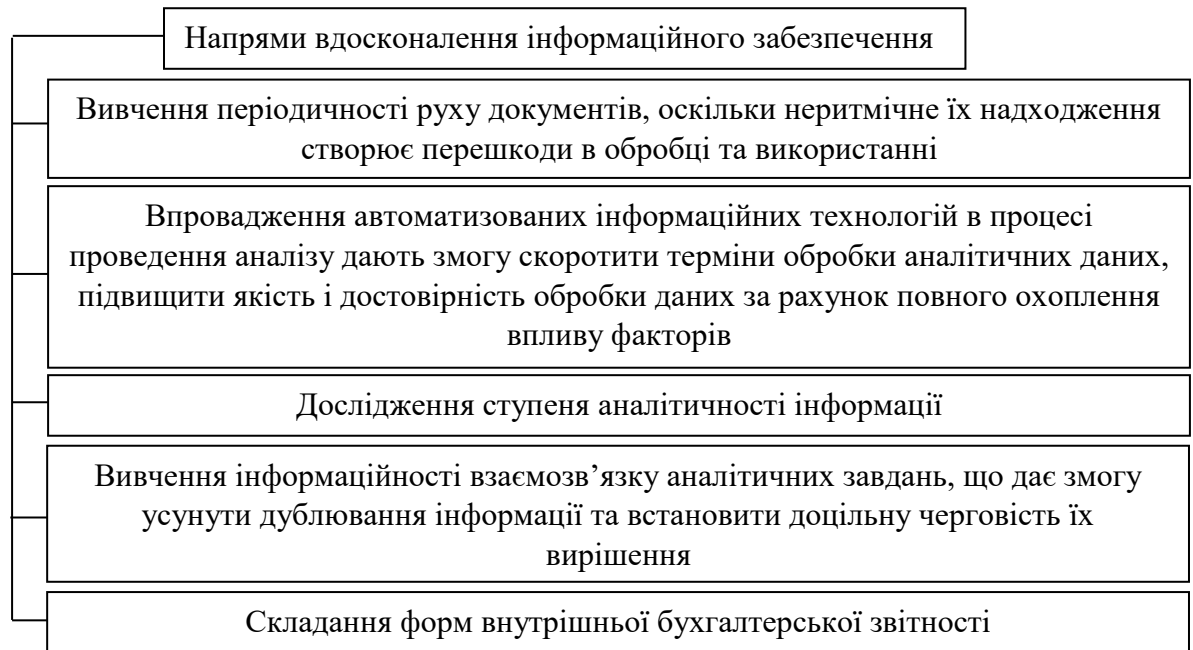


Рисунок 4.2 – Напрями вдосконалення інформаційного забезпечення аналізу (розроблено на основі джерела [59, с.79])

Для сільськогосподарських підприємств досить важливо проводити аналіз біологічних активів. Дане питання досліджене в наукових працях мало, а інформація, що є на сьогодні є досить стислою. Тому актуальним для наукових досліджень є повне, точне, розгорнуте та зрозуміле розкриття проблеми інформаційного забезпечення, послідовності, методики проведення аналізу біологічних активів.

Основним етапом, який забезпечує здійснення аналізу є вивчення інформаційного забезпечення. Основним джерелом, одержання даних про біологічні активи є фінансова звітність (таблиця 4.1)

Фінансова звітність – джерело аналізу біологічних активів

№ з/п	Форма звітності	Інформація
1	2	3
1	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Відображається вартість біологічних активів: - ряд.1020 «Довгострокові біологічні активи» - ряд. 1110 «Поточні біологічні активи».
2	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Подається інформація про доходи, витрати, прибутки (збитки), яка необхідна для розрахунку значної кількості формул, котрі використовуються при проведенні аналізу біологічних активів (рентабельність, період обороту та інші).
3	Примітки до річної фінансової звітності	В XIV розділі відображається розгорнута інформація про біологічні активи, які є основними даними при проведенні аналізу. А саме: - вартість довгострокових та поточних біологічних активів на початок та кінець року та їх рух протягом звітного періоду; - структура довгострокових біологічних активів та її рух згідно виділених груп протягом року; - структура поточних біологічних активів та її рух згідно виділених груп протягом року.

Також інформацію про біологічні активи можна отримати завдяки вивченню рахунків на яких здійснюється облік біологічних активів: 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи» та субрахунків, які до них відкриваються відповідно до специфіки діяльності підприємства.

Інформації, поданої у фінансовій звітності та на рахунках бухгалтерського обліку, недостатньо для проведення якісного обліку. Сільськогосподарським підприємствам необхідно створити таку обліково – аналітичну систему, в якій інформація буде формуватися оперативно та підлягатиме аналізу керівниками підрозділів та іншими спеціалістами, котрі безпосередньо пов'язані з діяльністю біологічних активів.

4.2 Послідовність і методика проведення аналізу біологічних активів

Проведення аналізу є одним з основних складових, який має вагому роль при прийнятті управлінських рішень на підприємстві. Особливо його роль є важливою, коли суб'єкт господарювання зайнятий у галузі сільського господарства і використовує в своїй діяльності специфічні господарські засоби – біологічні активи.

Метою аналізу біологічних активів є оцінювання стану, структури та динаміки біологічних активів, визначення забезпеченості підприємства ними та пошуку резервів раціонального їх використання [20, с.24].

Основними завданнями, що постають перед аналізом біологічних активів є:

- вивчення стану, складу та структури біологічних активів;
- виявлення змін у структурі біологічних активів в динаміці;
- дослідження впливу факторів на діяльність біологічних активів;
- виявлення резервів, які сприятимуть поліпшенню діяльності біологічних активів;
- розробка якісних управлінських рішень на основі одержаних результатів.

Аналіз біологічних активів може бути порівняльний та факторний (рисунок 4.3).

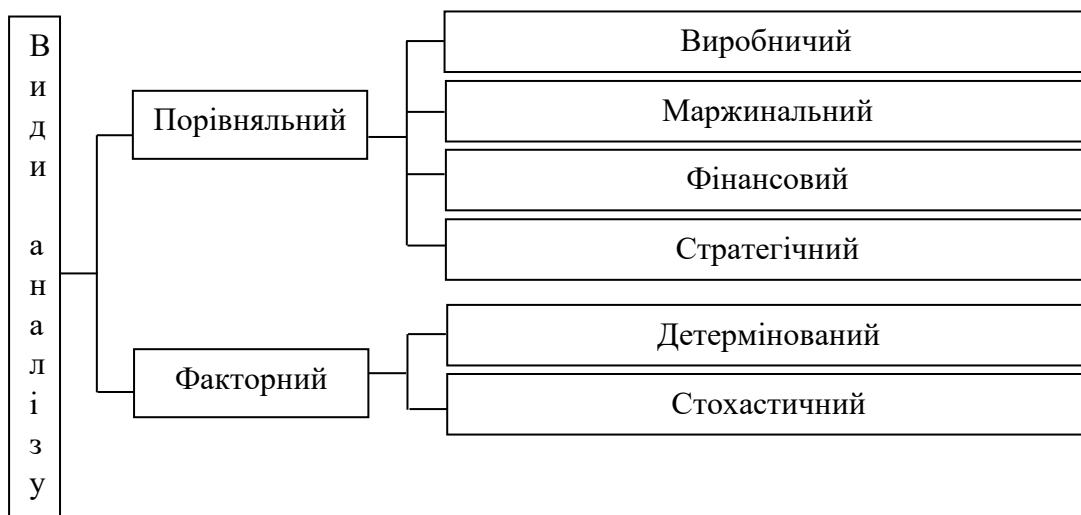


Рисунок 4.3 – Види аналізу біологічних активів
(розроблено на основі джерела [37, с.157], [51, с. 187])

Порівняльний аналіз дозволяє зрівнювати дані про біологічні активи з загальними даними інших подібних за галузями підприємств. Результати, отримані від проведеного аналізу за даним методом, дозволяють виявити конкурентів та порівнювати результати господарської діяльності з іншими суб'єктами господарювання.

На стан біологічних активів впливає значна кількість факторів, які можуть мати позитивний та негативний вплив на їх діяльність. Тому з метою виявлення таких факторів проводиться факторний аналіз.

Дослідити показники структури та динаміки біологічних активів можна за допомогою горизонтального та вертикального аналізу. Найбільш поширеним є горизонтальний, який застосовувався і при аналізі основних техніко – економічних показників досліджуваного підприємства.

Здійснення аналізу біологічних активів здійснюється поетапно. Науковцями виділено три етапи: підготовчий, основний та завершальний (таблиця 4.2).

Таблиця 4.2

Етапи проведення аналізу біологічних активів

№ з/п	Етап	Характеристика
1	2	3
1	Підготовчий	На даному етапі здійснюється вивчення мети та цілей проведення аналізу. Проводить вибір методів, прийомів та інформації, необхідні для аналізу та його систематизації.
2	Основний	Здійснюється статистична обробка та узагальнення даних. Проводиться аналіз структури та складу біологічних активів в динаміці та за окремими видами, розраховується ефективність їх використання. Також можливе здійснення факторного аналізу показників ділової активності. Для отримання більш детальних показників фахівцями може бути визначено частку вартості біологічних активів підприємства у загальній їх вартості по галузі, регіону, країні.
3	Завершальний	На даному етапі формуються результати аналізу та вносяться рекомендації та пропозиції щодо поліпшення використання біологічних активів у господарській діяльності.

(розроблено на основі джерела [42, с.237])

Завершальний етап аналізу є найбільш відповідальним, оскільки фахівцям необхідно сформулювати інформацію таким чином, щоб вона зрозуміло та об'єктивно відображала отримані результати. Для цього здійснюються певні аналітичні роботи. А саме:

- визначаються сильні та слабкі сторони;
- проведення систематизації, отриманих на попередніх етапах, результатів;
- узагальнення та деталізація показників;
- розробка пропозицій щодо проведення заходів по усуненню негативних явищ на підприємстві;
- відображення внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства;
- призначення відповідальних осіб за реалізацію заходів з поліпшення показників діяльності та проведення контролю за їх здійсненням;
- підготовка отриманої інформації до оприлюднення.

Якісне виконання кожного етапу забезпечить ефективне проведення аналізу біологічних активів.

В наукових працях виділено основні формули, які використовуються при аналізі біологічних активів (таблиця 4.3).

Таблиця 4.3

Показники аналізу біологічних активів

№ з/п	Показник	Формула розрахунку	Характеристика
1	2	3	4
Показники ефективності відтворення			
1	Коефіцієнт надходження довгострокових біологічних активів	$K_{\text{над}} = \frac{\text{ДБА}_{\text{над}}}{\text{ДБА}_{\text{к.р.}}}$	Показує частину активів, які надійшли за звітний період.
2	Коефіцієнт вибуття довгострокових біологічних активів	$K_{\text{виб}} = \frac{\text{ДБА}_{\text{виб}}}{\text{ДБА}_{\text{п.р.}}}$	Частка вартості активів, яка вибула за звітний період.
3	Коефіцієнт приросту довгострокових біологічних активів	$K_{\text{пр}} = \frac{\text{ДБА}_{\text{над}} - \text{ДБА}_{\text{виб}}}{\text{ДБА}_{\text{п.р.}}}$	Характеризує приріст біологічних активів протягом року.

1	2	3	4
Показники ефективності використання біологічних активів			
1	Коефіцієнт виробничої віддачі довгострокових біологічних активів	$K_{\text{від}} = \frac{\text{ЧД}}{\text{ДБА}}$	Відображає дохідність біологічних активів.
2	Коефіцієнт виробничої місткості довгострокових біологічних активів	$K_{\text{міст}} = \frac{\text{ДБА}}{\text{ЧД}}$	Характеризує середню вартість біологічних активів, що припадає на одну гривню чистого доходу від реалізації продукції.
3	Рентабельність біологічних активів	$p_{\text{БА}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{БА}} \times 100\%$	Показує ефективність використання біологічних активів.
4	Коефіцієнт оборотності поточних біологічних активів	$K_{\text{об}}^{\text{БА}} = \frac{\text{ЧД}}{\text{ПБА}}$	Відображає швидкість обороту поточних біологічних активів.
5	Період обороту поточних біологічних активів	$П_{\text{об}}^{\text{БА}} = \frac{\text{ПБА} \times 365}{\text{ЧД}}$	Показує скільки необхідно днів для реалізації біологічного активу.

(розроблено на основі джерел [25, с. 25 - 26], [31, с.32])

Важливо проводити дослідження структури біологічних активів, тобто визначати частку довгострокових та поточних біологічних в загальній вартості біологічних активів та їх динаміку, а також аналізувати склад поточних та довгострокових біологічних активів в динаміці.

На основі отриманих результатів, можна дійти висновку, що інформації, відображеної у наукових працях, недостатньо і аналіз біологічних активів потребує подальшого дослідження.

4.3 Аналіз структури та динаміки біологічних активів на підприємстві

Оскільки основну діяльність ТОВ «Веприк Плюс» забезпечують біологічні активи, то для підвищення якості прийнятих управлінських рішень необхідно проводити аналіз їх структури та динаміки (таблиця 4.4).

Таблиця 4.4

Аналіз біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2020 роки

№ з/п	Показник	Одиниця виміру	Розрахунок, джерело інформації	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення			
							Абсолютне, тис.грн. 2019 р. від 2018 р.	Темп зростання %, 2019 р. від 2018 р.	Абсолютне, тис.грн. 2020 р. від 2019 р.	Темп зростання %, 2020 р. від 2019 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Біологічні активи – усього	тис.грн.	Ф5, ряд.1430	239592	127053	91604	-112539	53,03	-35449	72,09
2	Довгострокові біологічні активи – усього:	тис.грн.	Ф5, ряд. 1410	192061	108503	81241	-83558	56,49	-27262	74,87
2.1	робоча худоба	тис.грн.	Ф5, ряд. 1411	1206	914	855	-292	75,79	-59	93,55
2.2	продуктивна худоба	тис.грн.	Ф5, ряд. 1412	190855	107589	80386	-83266	56,37	-27203	74,72
3	Частка довгострокових біологічних активів у загальній вартості біологічних активів	%	$\frac{ДБА}{БА} \times 100\%$	80,16	85,40	88,69	+5,24	106,54	+3,29	103,85
4	Частка робочої худоби у складі довгострокових біологічних активів	%	$\frac{РХ}{ДБА} \times 100\%$	0,63	0,84	1,05	+0,21	133,33	0,21	125

Продовження таблиці 4.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
5	Частка продуктивної худоби у складі довгострокових біологічних активів	%	$\frac{ПХ}{ДБА} \times 100\%$	99,37	99,16	98,95	-0,21	99,79	-0,21	99,79
6	Поточні біологічні активи – усього:	тис.грн.	Ф5, ряд. 1420	47531	18550	10363	-28981	39,03	-8187	55,86
6.1	тварини на вирощуванні та відгодівлі	тис.грн.	Ф5, ряд. 1421	47397	18537	10337	-28860	39,11	-8200	55,76
6.2	інші поточні біологічні активи	тис.грн.	Ф5, ряд. 1424	134	13	26	-121	9,70	+13	200
7	Частка поточних біологічних активів у загальній вартості біологічних активів	%	$\frac{ПБА}{БА} \times 100\%$	19,84	14,6	11,32	-5,24	73,59	-3,29	77,47
8	Частка тварин на вирощуванні та відгодівлі у складі поточних біологічних активів	%	$\frac{ТнВВ}{ПБА} \times 100\%$	99,71	99,93	99,75	+0,22	100,22	-0,18	99,82
9	Частка інших поточних біологічних активів у складі поточних біологічних активів	%	$\frac{ІПБА}{ПБА} \times 100\%$	0,29	0,07	0,25	-0,22	24,14	+0,18	357,14
10	Коефіцієнт надходження довгострокових біологічних активів	грн/грн	$K_{над} = \frac{ДБА_{над}}{ДБА_{к.р.}}$	1,14	1,29	0,15	+0,15	113,16	-1,14	11,63

Продовження таблиці 4.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
11	Коефіцієнт вибуття довгострокових біологічних активів	грн/грн	$K_{\text{виб}} = \frac{\text{ДБА}_{\text{виб}}}{\text{ДБА}_{\text{п.р.}}}$	1,44	1,16	0,37	-0,28	80,55	-0,79	31,9
12	Коефіцієнт приросту довгострокових біологічних активів	грн/грн	$K_{\text{пр}} = \frac{\text{ДБА}_{\text{над}} - \text{ДБА}_{\text{виб}}}{\text{ДБА}_{\text{п.р.}}}$	2,20	-0,43	-0,25	-2,63	19,54	+0,18	58,14
13	Рентабельність біологічних активів	%	$R_{\text{БА}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{БА}} \times 100\%$	-91,8	-118,9	-62,9	-27,1	129,52	+56	52,9
14	Коефіцієнт виробничої віддачі довгострокових біологічних активів	грн/грн	$K_{\text{від}} = \frac{\text{ЧД}}{\text{ДБА}}$	1,92	1,88	2,09	-0,04	97,92	0,21	111,17
15	Коефіцієнт виробничої місткості довгострокових біологічних активів	грн/грн	$K_{\text{міст}} = \frac{\text{ДБА}}{\text{ЧД}}$	0,52	0,53	0,48	+0,01	101,92	-0,05	90,57
16	Коефіцієнт оборотності поточних біологічних активів	грн/грн	$K_{\text{об}}^{\text{БА}} = \frac{\text{ЧД}}{\text{ПБА}}$	5,64	8,55	13,72	+2,91	151,60	+5,17	160,48
17	Період обороту поточних біологічних активів	Дні	$P_{\text{об}}^{\text{БА}} = \frac{365}{K_{\text{об}}^{\text{БА}}}$	65	43	27	-22	66,15	-16	62,79

Біологічні активи на ТОВ «Веприк Плюс» складаються із довгострокових та поточних біологічних активів (рисунок 4.4).

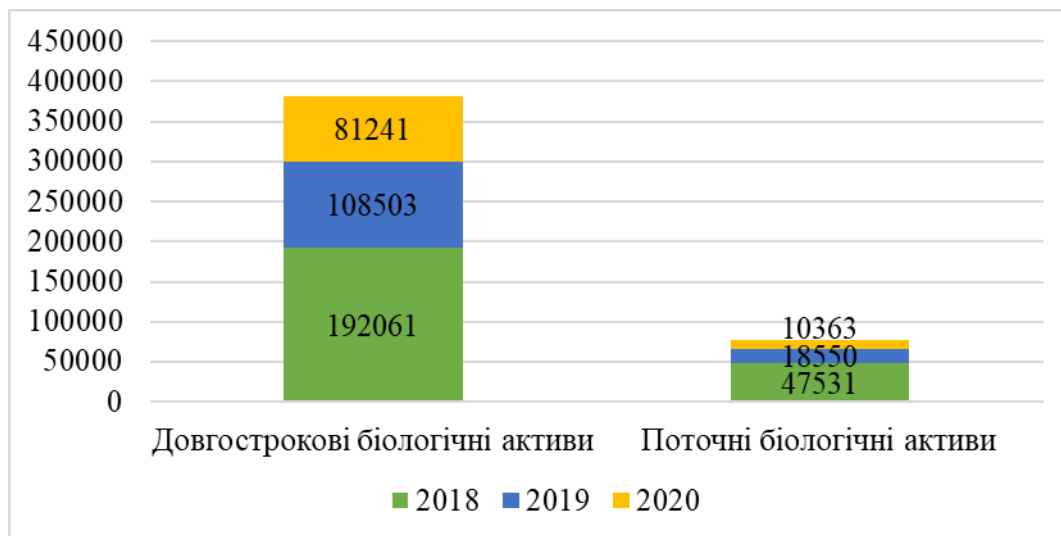


Рисунок 4.4 – Динаміка структури біологічних активів ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2020 рр., тис. грн.

Таким чином, можна дійти висновку, що значна частка вартості біологічних активів належить довгостроковим біологічним активам, які з кожним роком збільшують свою вартість у складі біологічних активів.

Згідно проведених розрахунків можна побачити, що динаміка біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс» є негативною (рисунок 4.5).

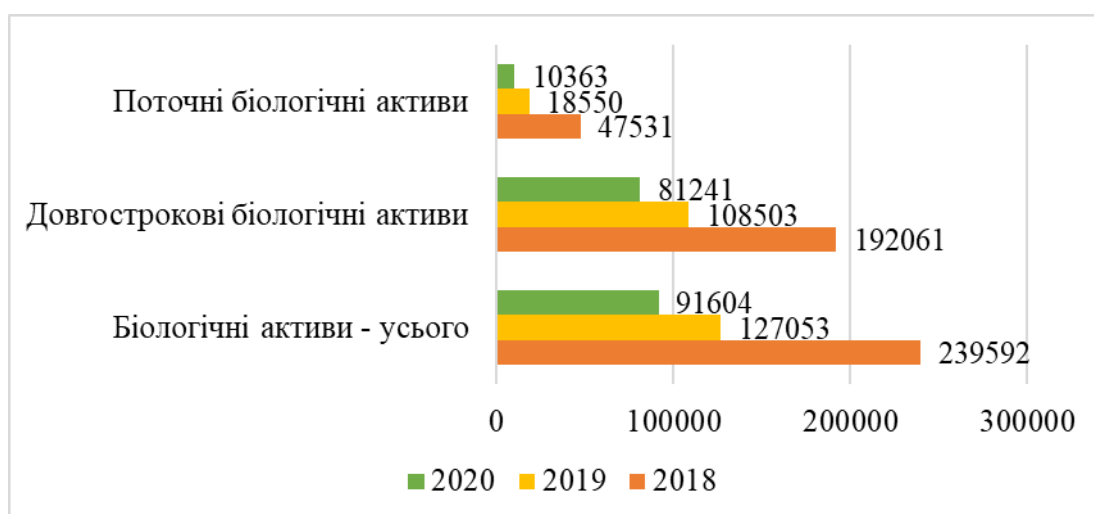


Рисунок 4.5 – Динаміка біологічних активів, в тому числі довгострокових та поточних, за 2018 – 2020 роки, тис.грн.

На рисунку 4.5 чітко спостерігається стрімке зниження біологічних активів (як і довгострокових так і поточних). Це зумовлено здійсненням продажу худоби та закриттям деяких ферм.

Довгострокові біологічні активи знизилися у 2019 р. порівняно із 2018 р. на 43,51 %, а в 2020 р. на 25,13% відносно 2019 р.

Поточні біологічні активи у 2019 р. зменшились на 28981 тис.грн. відносно 2018 р., в 2020 р. їхня вартість знизилася ще на 8187 тис. грн.

Така динаміка негативно впливає на господарську діяльність досліджуваного підприємства. Оскільки стрімкий продаж основних господарських засобів свідчить про наявність проблем на підприємстві.

В обліковій системі ТОВ «Веприк Плюс» склад довгострокових біологічних активів представлений робочою та продуктивною худобою (рисунок 4.6).

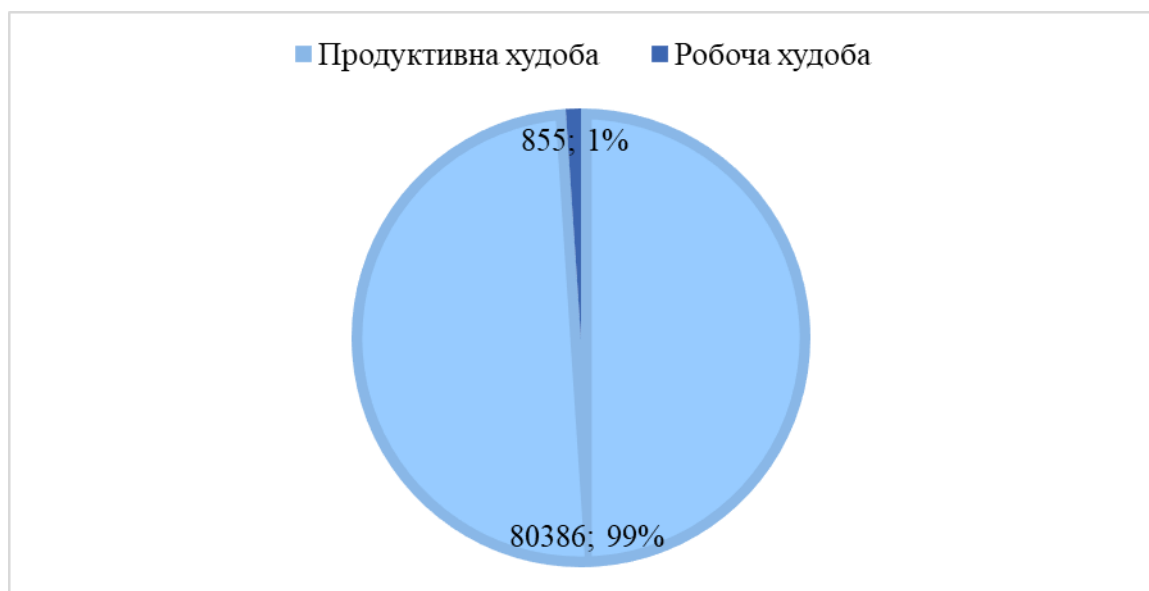


Рисунок 4.6 – Склад довгострокових біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс» за 2020 рік, тис.грн.

Отже, основну частку довгострокових біологічних активів складає продуктивна худоба, а саме велика рогата худоба молочного напрямку, яка забезпечує основну діяльність досліджуваного підприємства. Робоча худоба є незначною у складі даного виду активів.

Поточні біологічні активи на ТОВ «Веприк Плюс» складається із тварин на вирощуванні та відгодівлі та інших поточних біологічних активів. Майже 100% складу поточних біологічних активів належить тваринам на вирощуванні та відгодівлі. Частка інших поточних біологічних активів становить 0,29%, 0,07% та 0,25% у 2018 р., 2019 р. та 2020 р. відповідно.

Оскільки довгострокові біологічні активи мають важливе значення в господарській діяльності ТОВ «Веприк Плюс», то було проведено розрахунки коефіцієнту надходження, вибуття, приросту, виробничої віддачі та виробничої місткості довгострокових біологічних результатів (рисунок 4.7).

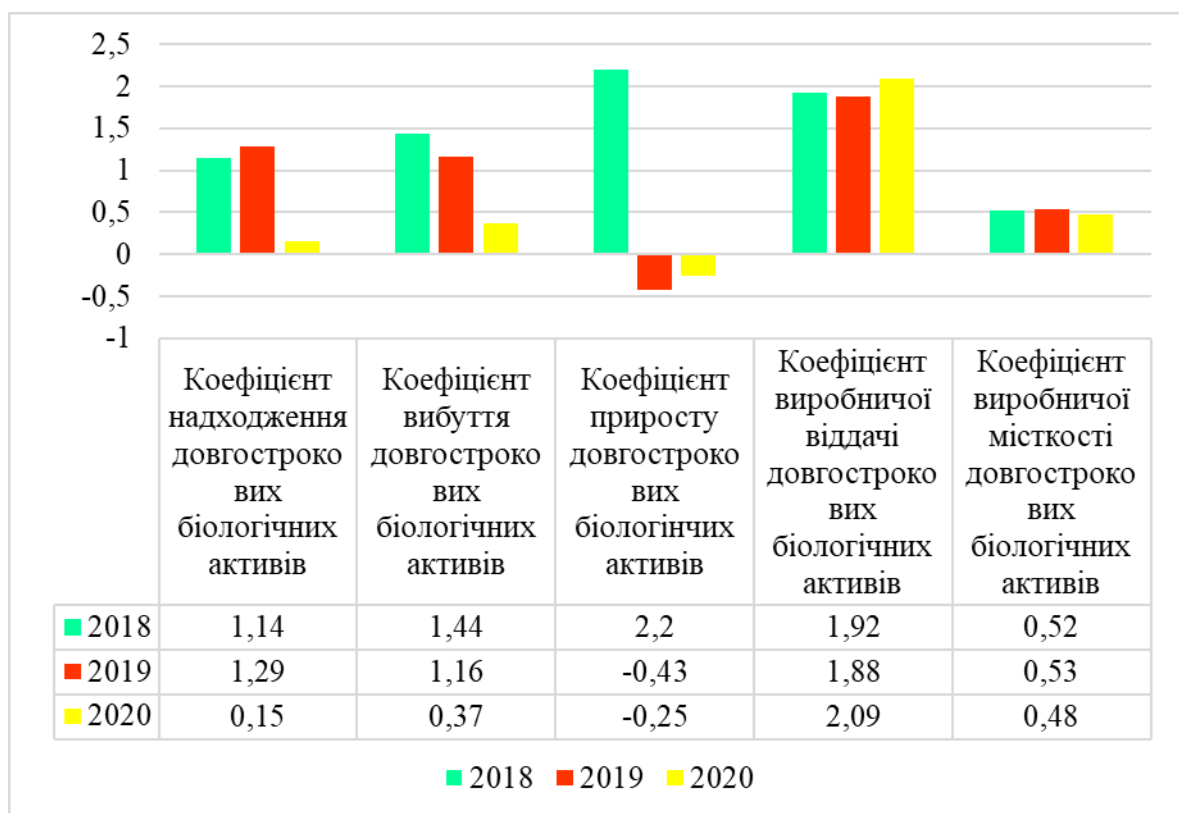


Рисунок 4.7 – Динаміка коефіцієнтів ефективності відтворення та ефективності використання довгострокових біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс» за 2018 – 2020 роки, грн/грн.

Аналізуючи дані рисунку 4.7, можна дійти висновку, що майже всі коефіцієнти знижуються.

Негативна динаміка коефіцієнта надходження довгострокових біологічних активів свідчить про відсутність значних надходжень даних активів на підприємство.

Така ж динаміка спостерігається і відносно коефіцієнта вибуття. У 2019 р. відносно 2018 р. його зниження відбулося на 19,45%, а в 2020 р. на 68,1% порівняно із 2019 р. Це означає, що в 2020 р. продаж худоби сповільнився.

Про неефективне використання довгострокових біологічних активів свідчить коефіцієнт приросту, який у 2019 р. та 2020 р. набуває від'ємних значень. Така динаміка зумовлена перевищенням вартості вибулих довгострокових біологічних активів над тими, що надійшли.

Коефіцієнт виробничої віддачі у 2020 р. зріс на 0,21 грн/грн відносно 2019 р., тобто довгострокові біологічні активи підвищили свою дохідність.

Зниження коефіцієнта виробничої місткості означає, що підприємство неефективно використовує наявні активи, і дохід, отриманий від їх використання, може бути нижчий.

Неефективне використання біологічних активів підтверджується результатами розрахунку рентабельності (рисунок 4.8).



Рисунок 4.8 – Рентабельність біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс»

Негативні показники рентабельності біологічних активів зумовлені наявністю збитків на ТОВ «Веприк Плюс» протягом досліджуваних років. Тобто

підприємство невміло відтворює та використовує біологічні активи, що унеможлиблює отримання прибутку.

Оскільки поточні біологічні активи входять до складу оборотних, то було проведено розрахунок їх оборотності та періоду обороту.

Коефіцієнт оборотності поточних біологічних активів збільшується з кожним роком, що свідчить про значне використання даного виду активів протягом звітного періоду (рисунок 4.9).

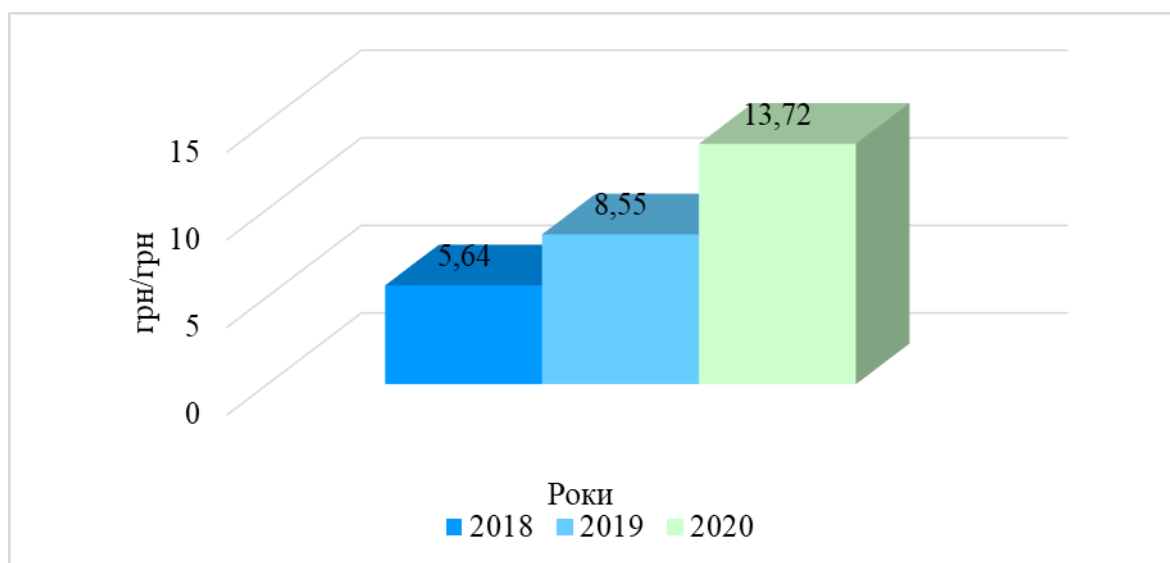


Рисунок 4.9 – Динаміка коефіцієнта оборотності поточних біологічних активів на ТОВ «Веприк Плюс»

Період оборотності поточних біологічних активів знижується: у 2019 р. порівняно із 2018 р. на 22 дні, а в 2020 р. відносно 2019 р. на 16 днів.

Збільшення оборотності та одночасне зниження періоду обороту говорить про покращення ділової активності на підприємстві.

Отже, за результатами проведеного аналізу на ТОВ «Веприк Плюс», можна зробити висновок, що підприємство неефективно використовує біологічні активи, що зумовлює виникненню збитків, а отже впливає на зниження фінансової стійкості підприємства, що в майбутньому може призвести до одержання збитків. Незважаючи на велику кількість негативних результатів розрахунків, спостерігається позитивна ділова активність з поточними біологічними активами, що є досить важливим для покращення діяльності у товаристві.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Виконавши кваліфікаційну роботу, можна дійти наступних висновків:

1. ТОВ «Веприк Плюс» виконує свою господарську діяльність відповідно до законодавчих вимог, бухгалтерський облік сформовано якісно. Проте аналіз основних економічних показників свідчить про збитковість підприємства, що в майбутньому може призвести до його банкрутства.

2. Для ефективного управління сільськогосподарським підприємством необхідно сформувати якісне обліково–аналітичне забезпечення управління біологічними активами. Тому в роботі було досліджено економічну сутність даних активів на основі поглядів значної кількості науковців, розроблено їх класифікацію та можливу систему аналітичного обліку, яка б забезпечила прийняття ефективних управлінських рішень.

3. Важливим завданням при створенні обліково – аналітичного забезпечення є вивчення положень, які регламентують діяльність біологічних активів. А саме П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство». Оскільки Україна веде ефективну зовнішньоекономічну діяльність, тому на сьогодні є поширеним застосування міжнародних стандартів. Національний та міжнародний стандарт мають деякі спільні ознаки, проте відмінностей набагато більше. Зроблено висновок, що необхідно створити єдиний стандарт, який би об'єднував вимоги обох стандартів, що сприяло б полегшенню ведення обліку на сільськогосподарських підприємствах.

4. З'ясовано, що існує велика кількість проблем стосовно організації та ведення обліку біологічних активів (відсутність обґрунтованого визначення, класифікації, неефективна система синтетичного та аналітичного обліку та інше). Вирішення цих проблем потребує державного вдосконалення, а також фахову підготовку керівників та бухгалтерів підприємства.

5. Досить детально вивчено облікову частину забезпечення управління біологічними активами. З'ясовано, що неефективність ведення обліку розпочинається ще із процесу формування облікової політики. Керівники сільськогосподарських підприємств нехтують ним. Проте це не стосується досліджуваного підприємства. На ТОВ «Веприк Плюс» створено досить якісний

Наказ про облікову політику, який сприяє ефективному веденню обліку біологічних активів.

6. Вивчення процесу документування показало, що основними первинними документами на підприємстві з обліку довгострокових біологічних активів є ДБАСГ 2 «Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)» та ДБАСГ 4 «Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин)». Для обліку поточних біологічних активів ТОВ «Веприк Плюс» застосовує ПБАСГ – 3 «Акт на оприбуткування приплоду тварин», ПБАСГ – 6 «Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж)», ПБАСГ – 9 «Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів», ПБАСГ – 10 «Відомість зважування тварин», ПБАСГ – 11 «Розрахунок визначення приросту», ПБАСГ – 12 «Книга обліку руху тварин і птиці на фермі», ПБАСГ – 13 «Звіт про рух тварин і птиці на фермі», ПБАСГ – 14 «Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби», ПБАСГ – 15 «Журнал реєстрації осіменіння корів і телиць».

7. Важливим питанням при розгляді обліку біологічних активів виступає їх оцінка, яка може відображатися за первісною вартістю або за справедливою вартістю. Визначено чинники, які впливають на оцінку біологічних активів. Зроблено висновок, що в сучасній ринковій економіці перевага надається справедливій вартості, тому детально відображено визначення справедливої вартості залежно від способів надходження. Виділено переваги та недоліки обох видів оцінки і з'ясувалося, що найбільш точні і достовірні дані можна отримати, використовуючи справедливу вартість.

8. Детально розглянуто синтетичний та аналітичний облік на ТОВ «Веприк Плюс». Для обліку довгострокових біологічних активів на підприємстві використовують субрахунки 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», а для поточних – 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю». В роботі представлено основні кореспонденції рахунків з обліку довгострокових та

поточних біологічних активів. З'ясовано, що аналітичний облік довгострокових біологічних активів здійснюється за такими групами: велика рогата худоба та коні. Аналітичний облік поточних біологічних активів ведеться за значно більшою кількістю груп, оскільки їх поділ здійснюється за статеву – віковими групами.

9. Аналітичне забезпечення управління біологічними активами представлено у вигляді аналізу. Досліджено інформаційне забезпечення і згідно отриманих результатів зроблено висновок, що основним джерелом для аналізу виступає фінансова звітність. В роботі відображено основні етапи та методика проведення аналізу біологічних активів. З'ясовано, що на сьогодні питання аналізу даних активів розкрито не повністю, адже наукових праць по даній темі досить мало і вони є стислими та не обґрунтованими.

10. На основі даних Приміток до річної фінансової звітності за 2018 р, 2019 р. та 2020 р. проведено аналіз складу, структури та динаміки біологічних активів. Було з'ясовано, що підприємство неефективно використовує біологічні активи. Зумовлено це значним їх продажем за досліджуваний період та закриттям деяких своїх відділень (ферм).

Для поліпшення господарської діяльності підприємству можна запропонувати:

1. Покращити стан власного капіталу підприємства за рахунок внесків учасників.
2. Здійснювати системний та безперервний аналіз основних економічних показників, в тому числі біологічних активів.
3. Провести аудит господарській діяльності на підприємстві, що дозволило б виявити «слабкі» місця і своєчасно та ефективно їх виправити.
4. Розробити антикризові заходи, оскільки підприємство може в майбутньому стати банкрутом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. No 436- / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/436-15> (дата звернення 25.10.2021 р.)
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. No 996-XIV / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1999. No 40. Ст. 365
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. No 291 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 22.11.2021 р.)
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. No 291 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення 22.11.2021 р.)
5. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. No 1315 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06> (дата звернення 15.11.2021 р.)
6. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. No 132 / Міністерство аграрної політики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/para04#o4> (дата звернення 20.11.2021 р.)
7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів : Наказ Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. No 73 / Міністерство аграрної політики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08> (дата звернення 25.11.2021 р.)

8. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 / Міністерство фінансів України. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/mf13052> (дата звернення 02.11.2021 р.)

9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 7 липня 2013 р. No 73 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0336-13> (дата звернення 05.11.2021 р.)

10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 23 липня 1999 р. No 499 / Міністерство фінансів України. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення 26.11.2021 р.)

11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. No 318 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z1456-05> (дата звернення 13.11.2021 р.)

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41. Сільське господарство. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_027 (дата звернення 10.11.2021 р.)

13. Берест М.М. Фінансовий аналіз : навчальний посібник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. – 164 с.

14. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.

15. Загальні основи організації бухгалтерського обліку : опорний конспект лекцій / упор. І.Б. Чернікова. Харків : ХДУХТ, 2019. 113 с.

16. Коваленко Г.В., Альбещенко О.С. Економіка і бухгалтерський облік в тваринництві : опорний конспект лекцій. Миколаїв : МНАУ, 2016. 122 с.

17. Ковальчук Н.О., Гаватюк Л.С., Єрміїчук Н.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. Чернівці : Чернівецький національний університет ім. Ю. Федьковича. 2019. 336 с.

18. Кононова О.Є. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Дніпро : ДВНЗ ПДАБА, 2018. 102 с.
19. Мельник О.І. Організація бухгалтерського обліку : курс лекцій. Миколаїв : МНАУ, 2018. 93 с.
20. Атамас О.П., Січева Д.В. Питання організації бухгалтерського (фінансового) обліку на сільськогосподарських підприємствах. *Журнал науковий огляд*. 2019. № 6. С.6 – 13.
21. Баран А.І. Біологічні активи і сільськогосподарська продукція в контексті впровадження МСБО 41. *Молодий вчений*. 2020. № 3. С. 204 – 208.
22. Бахчиванжи Л.А., Златов М.М. Діагностика стану обліково –аналітичного забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва в сільськогосподарських кооперативах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 15. С. 572 – 578.
23. Безкорвайна Л.В. Порівняльний аналіз обліку активів підприємства у вітчизняній та міжнародній практиці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 22. С. 894 – 899.
24. Божидай І.І. Аналіз сільськогосподарської галузі України. *Ефективна економіка*. 2018. № 9. С. 1 – 7.
25. Бондарева Т.Г., Немкович О.Б. Обліково – аналітичний аспект управління біологічними активами в сільськогосподарських підприємствах. *Вісник НУВГП*. 2018. № 3(83). С. 19 – 30.
26. Василішин С.І. Безпековий вимір методології обліку сільськогосподарської діяльності аграрних підприємств України. *Агросвіт*. 2020. № 13 – 14. С. 66 – 71.
27. Васільєва Л.М. Особливості вибору та обґрунтування облікової політики аграрних підприємств. *Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського*. 2019. № 4. С. 40 – 45.
28. Васільєва Л.М., Шатравко А.В. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Молодий вчений*. 2017. № 3. С. 596 - 599
29. Верига Ю.А., Калайда Л.О. Особливості оцінки біологічних активів. *Економічні студії*. 2020. № 1. С. 70 – 74.

30. Верига Ю.А., Різник А.О. Особливості обліку наявності та руху молодняка тварин на відгодівлі. *Економіка і суспільство*. 2018. № 19. С. 1227 – 1231.
31. Верига Ю.А., Токаюк Л.О. Обліково – аналітичний аспект управління біологічними активами тваринництва. *Економічні студії*. 2021. № 3. С. 28 – 32.
32. Винниченко Н.В., Лінська А.С. Проблеми оптимізації облікового процесу на сільськогосподарських підприємствах. *Ефективна економіка*. 2017. № 12. С.88 – 94.
33. Гаврик О.Ю. Біологічні активи: економічна інтерпретація та оцінка в умовах запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. *Економіка та держава*. 2021. № 2. С. 70 – 73.
34. Глушко А.Д., Матяш Т.В., Токаюк Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємства в сучасних умовах. *Розвиток фінансового ринку в Україні: загрози, проблеми та перспективи : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 90-річчю Університету, м.Полтава, 22 жовтня 2020 р. Полтава, 2020. С. 71 – 72.*
35. Губська А.С. Актуальні питання поточних біологічних активів тваринництва. *Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи : тези VIII міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 7 квітня 2017 р. Харків, 2017. С. 176 – 179.*
36. Гура Н.О., Чередніченко В.О. Побудова аналітичного обліку біологічних активів для забезпечення потреб управління аграрних підприємств. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2019. № 3. С. 43 – 46.
37. Гуторова А.Г. Методичні прийоми обліку та аналізу операцій з біологічними активами сільськогосподарського підприємства. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : тези VII Всеукр. наук.- практ. конф., м. Вінниця, 20 березня 2019 р. Вінниця, 2019. С. 156 – 159.*
38. Демиденко С.Л., Томчук Р.Р. Організація інформаційного забезпечення аналізу господарської діяльності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 816 – 819.
39. Дмитренко А.В., Токаюк Л.О. Особливості оцінки довгострокових біологічних активів : *тези 73 – і наук. конф. професорів, викладачів, наукових*

працівників, аспірантів та студентів університету., м. Полтава, 21 квітня – 13 травня 2021 р. Полтава, 2021. С. 413 – 415.

40. Єрмолаєва М.В. Облік сільськогосподарської діяльності та біологічних активів: актуальні питання теорії та практики. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*. 2019. № 30. С. 128 – 133.

41. Качмар О.В. Сутність біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 23. С. 622 – 626.

42. Качмар О.В., Сметана І.Б. Організаційні засади аналізу поточних біологічних активів в сучасних умовах глобалізації економіки. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: тези Всеукр. наук. конф.*, м. Київ, 24 березня 2017 р. Київ, 2017. С. 236 – 240.

43. Коваль О.В. Біологічні активи у звітності: проблемні аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 1. С. 112 – 121.

44. Коваль С.В. Формування облікової політики щодо біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах. *Сучасні тренди та перспективи логістики, маркетингу, збутової діяльності плодоовочівництва в епоху цифрових технологій: тези міжнар. наук. – практик. конф.*, м. Херсон, 20 – 21 вересня 2019 р., Херсон, 2019. С. 129 – 131.

45. Кравченко О.В., Заточна Д.В. Особливості обліку поточних біологічних активів. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. №6. С. 685 – 688.

46. Левченко О.П. Галузеві особливості облікової політики в організації обліку сільськогосподарських підприємств України. *Збірник наукових праць ТДАТУ імені Дмитра Моторного (економічні науки)*. 2019. № 1. С. 216 – 221.

47. Лесюк А.С. Методика комплексної оцінки фінансового стану сільськогосподарських підприємств. *Економічна наука*. 2020. № 8. С. 83 – 88.

48. Матвійчук Я.С. Обліково – аналітичне забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва. *Проблеми інтеграції облікових систем фінансового, податкового, управлінського і статистичного обліку в Україні відповідно до вимог Європейських стандартів : збірник наук. праць*, м. Житомир, 22 червня 2017 р., Житомир, 2017. С. 84 – 87.

49. Михайловина С.О., Матрос О.М. Облікова політика аграрних підприємств як дієвий механізм регулювання бухгалтерського обліку. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія «Економічні науки»*. 2019. № 3.
50. Набатова Ю.О., Чорненко О.С. Шляхи та напрямки поліпшення фінансової діяльності суб'єкта господарювання. *Ефективна економіка*. 2018. № 11. С. 55 – 59.
51. Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2016. № 1. С. 411 - 417.
52. Одношевна О.О., Якубенко Ю.Л. Економічний аналіз та оптимізація обліку використання біологічних активів рослинництва. *Економічний аналіз*. 2016. № 1. С. 183 – 188.
53. Палюх М.С., Брик М.М. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням Міжнародних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2018. № 9. С. 197 – 203.
54. Пасенко Н.С., Горяєва М.С. Застосування справедливої вартості в обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 2. С. 351 – 358.
55. Паянок Т.М., Савченко А.М., Морозюк А.М. Загальна оцінка фінансового стану підприємства: теоретичні та практичні підходи. *Економіка та держава*. 2020. № 12. С. 88 – 94.
56. Пилипенко К.А., Бендас Ю.С. Оцінка та визнання довгострокових біологічних активів у вітчизняній та міжнародній практиці. *Агросвіт*. 2019. № 12. С. 53 – 59.
57. Плаксієнко В.Я., Верига Ю.А., Кулик В.А., Карпенко Є.А. Облік, оподаткування та аудит : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ. 2019. 509 с.
58. Прокопенко Н.С. Інформаційно – аналітична підтримка забезпечення ефективного функціонування аграрних підприємств. *Сучасні тренди та перспективи логістики, маркетингу, збутової діяльності плодоовочівництва в епоху цифрових технологій: тези міжнар. наук. – практ. конф., м. Херсон, 20 – 21 вересня 2019 р., Херсон, 2019. С. 159 - 161.*

59. Пуцентейло П., Гуменюк О. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. № 1 – 2. С. 74 – 82.
60. Радова О.В. Проблематика впровадження МСБО 41 «Сільське господарство» в практичній діяльності аграрних підприємств. *Науково – виробничий журнал «Бізнес навігатор»*. 2019. № 2. С. 170 – 174.
61. Самайчук С.І. Організація обліково – аналітичного забезпечення управління діяльністю аграрних підприємств. *Сучасні тренди та перспективи логістики, маркетингу, збутової діяльності плодоовочівництва в епоху цифрових технологій: тези міжнар. наук. – практ. конф., м. Херсон, 20 – 21 вересня 2019 р., Херсон, 2019. С. 164 - 166.*
62. Сирцева С.В., Ізвощик Т.М. Фактори, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*. 2020. № 24. С. 177 – 182.
63. Тлуткевич Н., Новосад І. Наукові підходи до визначення поняття «біологічні активи». *Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки II міжнар. збірник наук. праць.*, м.Луцьк, 2017 р. Луцьк, 2017. С. 170 – 176.
64. Токаюк Л.О., Верига Ю.А. Класифікація як метод управління біологічними активами. *Розвиток фінансового ринку в Україні: загрози, проблеми та перспективи: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., м. Полтава, 27 жовтня 2021 р. Полтава, 2021. С. 169 – 171.*
65. Труфіна Ж.С. Оцінка довгострокових біологічних активів. *Вісник Чернівецького торговельно – економічного інституту. Економічні науки*. 2017. № 3. С. 208.
66. Фесенко В., Таран В. Проблеми оцінки поточних біологічних активів та відображення їх у фінансовій звітності підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2019. №1. С. 139 – 147.
67. Цибак І.О., Гура Н.О. Проблеми оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. №4. С. 60 – 64.

68. Чередніченко В. Методика оцінки біологічних активів та її вплив на вартість активів аграрних підприємств. *Наука онлайн: Міжнародний електронний науковий журнал*. 2019. № 2.
69. Череп А.В., Сьомченко В.В., Калінчук В.В. Особливості класифікації біологічних активів сільськогосподарськими підприємствами. *Вісник Приазовського державного технічного університету*. 2017. № 34. С. 348 – 354.
70. Шепель І.В. Проблеми оцінки біологічних активів і шляхи її вирішення. *Сучасні тренди та перспективи логістики, маркетингу, збутової діяльності плодоовочівництва в епоху цифрових технологій: тези міжнар. наук. – практ. конф.*, м. Херсон, 20 – 21 вересня 2019 р., Херсон, 2019. С. 189 – 191.
71. Шкуліпа Л.В. Порівняльний аналіз П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство». *Облік і фінанси*. 2016. № 4. С. 56-61.
72. Щирба М.Т., Щирба І.М., Щирба М.М. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві. *Економіка і суспільство*. 2017. № 8. С. 830 – 837.
73. Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 25.10. 2021)

ДОДАТКИ