

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
освітнього ступеня «Магістр»

на тему: **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ
БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ
«БІЛАК» САМБІРСЬКОГО РАЙОНУ ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ**

Виконав: студент 2 курсу, гр. ОП – 61
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр і назва)

Поліщук О.М.
(Прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доц. Андрушко Р.П.
(Прізвище та ініціали)

Рецензент:
(Прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ 2022

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній ступінь «Магістр»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____

(підпис)

д.е.н., професор Гнатишин Л.Б.

(звання, ступінь, прізвище та ініціали)

«___» _____ 2021 року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТА

Поліщук Орісі Михайлівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: «Організація обліку та контролю довгострокових біологічних активів у фермерському господарстві «Білак» Самбірського району Львівської області»

Керівник роботи: Андрушко Р.П., к.е.н., доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджено наказом ЛНУП від «22» жовтня 2021 р. № 408/К-С

2. Строк подання студентом проекту (роботи) до «14» грудня 2022 року

3. Вихідні дані допроекту (роботи) спеціальна література, нормативно-правові акти, первинна і зведена документація, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, фінансова, статистична та податкова звітності

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити). ВСТУП.

РОЗДІЛ I. ДОВГОСТРОКОВІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ ТВАРИННИЦТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ.

1.1. Економічний зміст, класифікація та завдання обліку довгострокових біологічних активів. 1.2. Актуальні аспекти раціоналізації обліку довгострокових біологічних активів.

1.3. Методика дослідження довгострокових біологічних активів.

РОЗДІЛ II. ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ. 2.1. Загальна характеристика підприємства та аналіз основних виробничо-економічних показників у фермерському господарстві «Білак». 2.2. Сучасна оцінка довгострокових біологічних активів. 2.3

Обліково-аналітичне забезпечення надходження та вибуття довгострокових біологічних активів. 2.4. Контроль як об'єкт та функція управління і прийняття рішень. 2.5. Стан екологічної безпеки у фермерському господарстві «Білак».

РОЗДІЛ III. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ. 3.1. Розробка основних положень із формування ефективної облікової політики в частині обліку довгострокових біологічних активів. 3.2 Оптимізація первинного обліку та документообороту біологічних активів. 3.3 Доцільність сучасних інформаційних технологій та систем в обліку довгострокових біологічних активів.

РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ. 4.1. Аналіз стану охорони праці у ФГ «Білак». 4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування. 4.3. Економічна ефективність заходів з удосконалення системи управління охороною праці. 4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік графічного матеріалу таблиці, схеми, рисунки

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
З охорони праці та захисту населення			
Стан екологічної безпеки та шляхи його покращення			

7. Дата видачі завдання «17» 10 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломного проекту (роботи)	Строк виконання етапів (роботи)
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки для дипломної роботи).	17.10.21-24.03.22р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	25.03.22-21.07.22р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи (написання економічної частини роботи; висновків і пропозицій; питань з охорони праці і захисту населення; кінцеве редагування пояснювальної записки; оформлення кінцевого варіанту роботи та інших графічних матеріалів, які представляються до захисту в ЕК).	22.07.22р.-26.09.22р.
4.	Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	27.10.22р.-11.12.22р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником КР; виправлення зауважень у графічній частині).	14.12.2022р.

Студент _____ Поліщук О.М.
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____ Андрушко Р.П.
(підпис) (прізвище та ініціали)

УДК 631.162:232.025.12:334

Кваліфікаційна робота: 92 сторінки текстової частини, 5 рисунків, 25 таблиць, 38 позицій літературних джерел.

Організація обліку та контролю довгострокових біологічних активів у фермерському господарстві «Білак» Самбірського району Львівської області. Поліщук О.М. - Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування. - Дубляни, Львівський НУП, 2022.

Текстова частина включає вступ, чотири розділи, висновки і пропозиції, список використаних джерел.

В першому розділі висвітлюється економічний зміст довгострокових біологічних активів як об'єкта обліку. Розкрито класифікацію довгострокових біологічних активів та основні завдання обліку і контролю. Наводиться економіко-правовий аналіз нормативно-правової бази та спеціальної літератури. Обґрунтовано застосовані методи дослідження.

В другому розділі проведено аналіз основних виробничо-економічних показників у фермерському господарстві «Білак». Подана сучасна оцінка довгострокових біологічних активів. Розглянуто практичні підходи щодо обліково-аналітичного забезпечення надходження та вибуття довгострокових біологічних активів. Обґрунтовано доцільність проведення контролю як об'єкта та функції управління й прийняття рішень.

Третій розділ присвячений вдосконаленню організаційного забезпечення обліку та контролю довгострокових біологічних активів у підприємстві. Розроблені напрями оптимізації первинного обліку та документообороту довгострокових біологічних активів. Вказано на доцільність використання сучасних інформаційних технологій та систем.

В четвертому розділі розкривається стан охорони праці та безпека в надзвичайних ситуаціях у підприємстві.

На основі опрацювання теоретичного та практичного матеріалів зроблені висновки та пропозиції.

Анотація

Досліджено економічну сутність довгострокових біологічних активів відповідно до сучасних вимог, стандартів та організаційних регламентів обліку. Здійснено оцінку основних виробничо-економічних показників у фермерському господарстві. Висвітлено організацію обліку та контролю довгострокових біологічних активів. Обґрунтовано доцільність вдосконалення організаційного забезпечення обліку даної ділянки. Розроблено основні положення щодо формування ефективної облікової політики в частині обліку довгострокових біологічних активів і оптимізації первинної документації та в умовах застосування комп'ютерних технологій.

The summary

The economic reality of the long-term biological assets has been brought up to the current level, standards and organizational regulations in appearance. The assessment of the main production and economic indicators in the farm was carried out. The organization of accounting and control of long-term biological assets is covered. The expediency of improving the organizational maintenance of the accounting of this area is substantiated. Basic provisions have been developed regarding the formation of an effective accounting policy in terms of accounting for long-term biological assets and optimization of primary documentation and in terms of the use of computer technologies.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ДОВГОСТРОКОВІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ.....	10
1.1. Економічний зміст, класифікація та завдання обліку довгострокових біологічних активів.....	10
1.2 Актуальні аспекти раціоналізації обліку довгострокових біологічних активів	18
1.3 Методика дослідження довгострокових біологічних активів	23
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ.....	28
2.1 Загальна характеристика підприємства та аналіз основних виробничо-економічних показників у фермерському господарстві «Білак».....	28
2.2 Сучасна оцінка довгострокових біологічних активів.....	36
2.3 Обліково-аналітичне забезпечення надходження та вибуття довгострокових біологічних активів.....	39
2.4 Контроль як об'єкт та функція управління і прийняття рішень.....	47
2.5 Стан екологічної безпеки у фермерському господарстві «Білак» та шляхи його покращення.....	51
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ.....	56
3.1 Розробка положень з формування ефективної облікової політики в частині обліку довгострокових біологічних активів.....	56
3.2 Оптимізація первинного обліку та документообороту довгострокових біологічних активів.....	62
3.3 Доцільність сучасних інформаційних технологій та систем в обліку довгострокових біологічних активів.....	70
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ.....	77
4.1 Аналіз стану охорони праці у фермерському господарстві «Білак».....	77
4.2 Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування.....	80
4.3 Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці.....	81
4.4 Безпека в надзвичайних ситуаціях	82
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	85
БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК	88

ВСТУП

Актуальність теми. На сучасному етапі економічного розвитку особливо актуальним є питання організації сільськогосподарського обліку, що передусім стосується адаптації міжнародних методів і принципів бухгалтерського обліку до вітчизняної практики господарювання.

Сільськогосподарські засоби виробництва, такі як біологічні активи, відіграють важливу соціально-економічну роль у забезпеченні економічного розвитку в цілому та аграрного сектору зокрема. Як наслідок, прийняття низки нових нормативно-правових документів з обліку біологічних активів суттєво змінило поточний облік виробництва.

Виокремлення довгострокових біологічних активів в окрему обліково-аналітичну групу та запровадження абсолютно нового порядку обліку зумовили суттєві зміни в організації всіх етапів облікового процесу. Це стосується удосконалення первинного, аналітичного і синтетичного обліку з урахуванням тенденцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку та вимог управління до якості облікової інформації в сучасних умовах функціонування сільського господарства.

Проблема сучасного обліку біологічних активів уже тривалий час перебуває в зоні особливої уваги українських вчених, серед яких: С. Голов, М. Дем'яненко, В. Жук, І. Костирко, В. Моссаковський, М. Огійчук, Л. Сук та інші. В працях цих авторів висвітлюються питання особливостей обліку біологічних активів, формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах, формування інформації у статистичній і фінансовій звітності.

Проте організаційні аспекти обліку та контролю довгострокових біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах залишаються дискусійними. Незважаючи на значні наукові досягнення в сучасному обліку та аналізі біологічних активів, залишається багато теоретичних,

методологічних, практичних та організаційних питань, які потребують подальшого поглибленого дослідження та практичного вирішення. Зокрема, недостатньо чітко та всебічно висвітлено обліково-аналітичну сутність довгострокових активів, недостатньо розроблено теоретико-методологічні засади їх обліку з урахуванням вимог МСФЗ. Методи оцінки потребують удосконалення на практиці, актуальними залишаються уточнення та розширення класифікації таких активів, а також розробка методичних засад контролю та ефективності використання.

Недослідженість вищезазначених проблем та необхідність формулювання конкретних рішень зумовило вибір теми роботи.

Метою дослідження є вивчити організаційну ситуацію з обліку та контролю довгострокових біологічних активів та розробити напрями вдосконалення.

Для досягнення поставлених цілей необхідно поставити та вирішити низку завдань, основними з яких є:

- дослідити сучасні аспекти сутності та складу ДБА як об'єктів обліку;
- розгляд актуальних організаційних питань обліку та контролю біологічних активів у галузі тваринництва;
- аналіз існуючих методів оцінки біологічних активів;
- вдосконалити існуючий порядок управління та контролю активами;
- запропонувати напрями вдосконалення існуючої організації обліку та контролю довгострокових біологічних активів;

Об'єктом дослідження обрано сучасне фермерське господарство «Білак» Самбірського району Львівської області.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та організаційні аспекти обліку та контролю довгострокових біологічних активів.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дослідження є наукові розробки та публікації з питань обліку та контролю довгострокових активів в умовах вдосконалення господарської діяльності.

Застосування системних підходів і методів порівняння та групування дає змогу виділити основні класифікаційні ознаки та здійснити загальну обліково-економічну класифікацію існуючих біологічних активів.

Інформаційною основою роботи є зведені річні фінансові звіти, законодавчі акти, міжнародні та національні стандарти обліку та звітності, інші нормативно-правові документи, дані бухгалтерського обліку, тощо.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні низки проблем удосконалення обліку біологічних активів в умовах застосування національних стандартів та міжнародного досвіду.

Практичне значення одержаних результатів. Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити достовірне відображення операцій з обліку довгострокових біологічних активів для своєчасного одержання та аналізу необхідної інформації для потреб керівництва господарства. Результати дослідження спрямовані на підвищення оптимізації обліку й оперативності контролю довгострокових біологічних активів у аграрних підприємствах.

РОЗДІЛ 1.

ДОВГОСТРОКОВІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ, ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

1.2. Економічний зміст, класифікація та завдання обліку довгострокових біологічних активів

Специфіка сільськогосподарського виробництва відображається в системі обліку, аналізу та контролю фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. У сільськогосподарському виробництві беруть участь рослини і тварини, і на їх розвиток впливають не тільки економічні закони, а й біологічні, хімічні та фізичні закони, тому важко виміряти вплив факторів на результати господарської діяльності. Водночас важливо враховувати вплив цих законів при оцінці підприємницької діяльності.

Таким чином, галузеві особливості сільського господарства істотно впливають на організацію і технологію виробництва і, відповідно, на побудову системи рахівництва. Тому є складність обліку і аналізу наявності руху цих ресурсів, через їхню постійну зміну - рослини у фазі постійного росту, тварини стають масивніші, набуваючи вікової зрілості.

Із прийняттям 1 січня 2003 року Міжнародного стандарту обліку 41 «Сільське господарство» Міністерство фінансів України 18.11.2005 р. затвердило НП(С)БО 30 «Біологічні активи», проте в дію був введений тільки з 01.12.2007 року та є обов'язковим для застосування підприємствами та іншими юридичними особами сільськогосподарської діяльності. Почали діяти нові підходи організації й ведення обліку запасів і основних засобів у сільському господарстві, які можуть зараховувати до складу довгострокових і поточних біологічних активів.

Біологічні активи визначаються як група біологічних ресурсів, які бізнес може надійно оцінити, контролювати та ідентифікувати, які в процесі біотрансформації здатні виробляти сільськогосподарську продукцію та/або

існуючі та нові біологічні активи, і які іншим чином приносять економічні вигоди.

У методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку активів зазначено, що біологічні активи визнаються активами за наявності таких умов:

- ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив, передано бізнесу;
- підприємства управляють біологічними активами та контролюють їх використання;
- бізнес обов'язково отримає майбутні економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість біологічних активів може бути достовірно визначена.

Одним із методів розуміння, дослідження та вивчення об'єктів чи явищ є класифікація, яка визначається за загальними ознаками визначених об'єктів і за способом зв'язку між ними.

Класифікація біологічних активів є відносно стабільною та логічно побудованою системою активів сільськогосподарського підприємства, кожна структурна одиниця якої має певний ступінь самостійності та виконує певне призначення щодо системи.

За видами господарської діяльності біологічні активи поділяються на сільськогосподарські та інші біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

Сільськогосподарські активи включають біологічні активи, здатні виробляти сільськогосподарську продукцію, і додаткові біологічні активи, призначені для продажу або використання в сільськогосподарській діяльності. Інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, визнаються запасами, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу або напрямок використання невизначений.

Типова класифікація біологічних активів подано на табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Типова класифікація біологічних активів

Ознаки	Види
За видом господарської діяльності	- сільськогосподарські біологічні активи; - інші біологічні активи;
За галуззю виробництва	- біологічні активи рослинництва; - біологічні активи тваринництва
За ознакою зрілості	- зрілі; - незрілі;
В залежності від можливості одержання сільськогосподарської продукції	- споживчі біологічні активи; - біологічні активи носії;
За строками використання	- довгострокові; - поточні;
За методом оцінки	- оцінені за справедливою вартістю; - оцінені за первісною вартістю;
За характером відображення зносу	- біологічні активи, що амортизуються; - біологічні активи, що не амортизуються;
За правом власності	- власні; - орендовані;

Та основні засоби, якщо вони використовуються в інших видах діяльності, ніж сільське господарство, і їх очікуваний термін корисного використання перевищує один рік (або операційний цикл, якщо більше одного року).

До інших біологічних активів, не пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, відносяться багаторічні насадження та тварини, які вирощуються та розводяться не для отримання сільськогосподарської продукції, особливо лісосмуги, декоративні рослини, тварини з цирків та зоопарків тощо.

У залежності від галузі сільськогосподарські біологічні активи поділяються на: біологічні активи рослинництва та біологічні активи тваринництва.

За терміном зрілості розрізняють зрілі та незрілі біологічні активи. Зрілими біологічними активами є:

- існуючі біологічні активи, такі як тварини та птиця, які відповідають певним умовам - коли вони досягають певної живої ваги та категорії вгодованості;

- довгострокові біологічні активи та додаткові біологічні активи, здатні на постійній основі виробляти сільськогосподарську продукцію. До них відносяться вже плодоносні сади і виноградники; тварини основного стада (корови, вівці, кози, свинюматки) - відлучення приплоду до матері після одержання першого приплоду тощо.

До незрілих біологічних активів відносяться багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники), які ще не вступили в сезон плодоношення; відновлення молодняку - поповнення первинного стада; тварин і птиці на вирощуванні та відгодівлі.

За можливістю багаторазового придбання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів розрізняють споживчі біологічні активи та біологічні активи-носії. Споживні біологічні активи – це біологічні активи, здатні виробляти сільськогосподарську продукцію один раз, а потім припинити своє існування.

Прикладами споживчих біологічних активів є: тварини та птиця, вирощені для продажу або забою; однорічні культури (пшениця, кукурудза, соняшник, ячмінь тощо); дерева, вирощені на пиломатеріали тощо.

Під біологічними активами-носіями розуміються біологічні активи або додаткові біологічні активи, які можуть повторно виробляти сільськогосподарську продукцію. Активи біоносія є самовідновлюваними, а не первинними продуктами.

До біоносіїв належать тварини основного стада, які використовуються для отримання телят і молока; виноградники – для отримання винограду; фруктові сади – для збору фруктів; лісові насадження, з яких отримують деревину без вирубування дерев тощо.

Така класифікаційна група, як споживчі та активи-носії, у вітчизняному законодавстві відсутні. Вважаємо, що такий поділ біологічних активів є доречним, оскільки допомагає сформувати цілісну систему аналітичного обліку.

За строком використання біологічні активи поділяються на:

- поточні біологічні активи;
- довгострокові біологічні активи;
- незрілі довгострокові біологічні активи.

Особливим видом оборотних активів є поточні біологічні активи тваринництва. Тварини, які використовуються на вирощуванні та відгодівлі як компоненти існуючих біологічних активів, за своїм економічним змістом є незавершеною продукцією тваринницької галузі, оскільки в процесі біотрансформації постійно змінюють свою вагу та цінність. Ці зміни стосуються витрат на вирощування та годівлю тварин з моменту реалізації, забою, переведення в основне стадо.

Поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні виробляти сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, які іншим чином приносять економічну вигоду протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини, які використовуються для розведення та відгодівлі.

До поточних біологічних активів належать рослини, життєвий цикл яких становить менше 12 місяців або використання яких є економічно недоцільним протягом більше одного року, особливо озимі ярі зернові культури, однорічні трави тощо, а також тварини, які не переміщувалися або були виключені з основного стада ВРХ, свиней, коней, овець і птахів, кролів, тварин, бджіл, риб і т.д.

Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До довгострокових біологічних активів належать багаторічні насадження, особливо сади, виноградники, насадження

хмелю та ягідних культур, багаторічні трави тощо, і насамперед велика рогата худоба, свині, коні та вівці (рис. 1.1).

При цьому основні стада у птахівництві, кролівництві та тваринництві визнаються поточними біологічними активами.

До незрілих довгострокових біологічних активів належать біологічні активи з циклом понад 12 місяців (крім на вирощуванні та відгодівельних тварин), які протягом звітного періоду не можуть давати сільськогосподарську продукцію та/або інші біологічні активи певної якості, особливо у багаторічних насадженнях. (сади, виноградники, ягідники та ін.), ще не плодоносні.

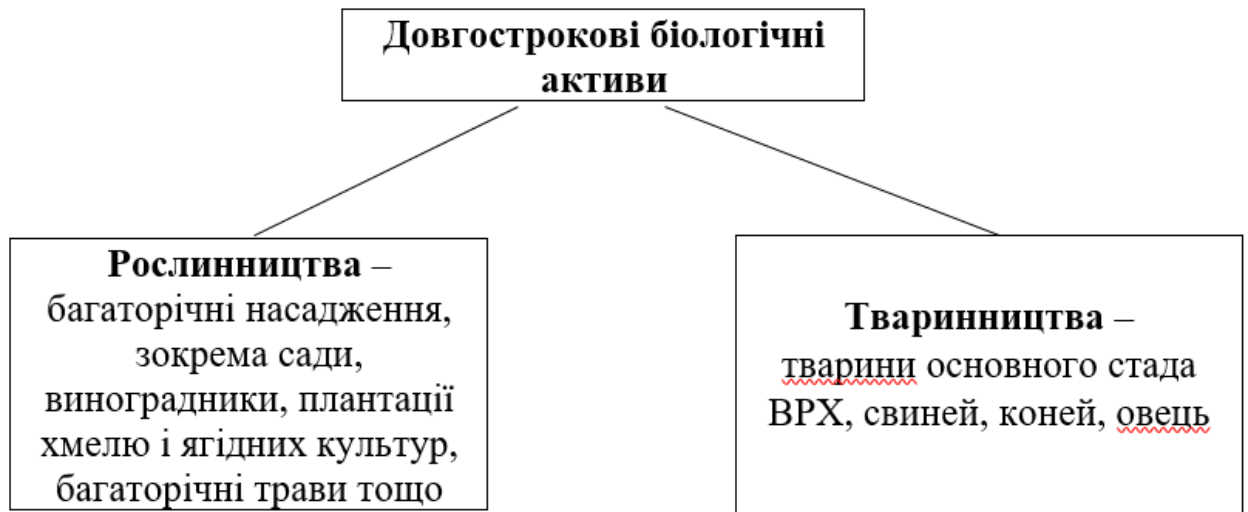


Рис. 1.1. Поділ довгострокових біологічних активів відповідно до методичних рекомендацій №1315.

У табл. 1.2. наведено структуру довгострокових активів і с.-г. продукцію за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Таблиця 1.2

Структура сільськогосподарської продукції та довгострокових біологічних активів, яка передбачена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
Рослинництво		
Виноградники	Виноград	Чубуки
Сади	Плоди	Саджанці
Лісовий масив	Деревина, дрова	Саджанці
Тваринництво		
Основне стадо овець	Молоко, вовна, гній	Приплід
Основне стадо великої рогатої худоби	Молоко, гній	Приплід
Основне стадо свиней	Гній	Приплід

З метою відокремлення виробничого процесу у тваринництві від обліку поголів'я тварин в бухгалтерському обліку введено окремі рахунки, з одного боку можна накопичувати та систематизувати витрати на вирощування та відгодівлі тварин для моніторингу приросту живої маси й відслідковувати наявне поголів'я, його живу масу, вартість на початок звітної періоду та зміни цих показників за звітний період.

Сільськогосподарські підприємства до цього об'єкта включають тварин, переданих за договором громадянам для розведення та приймання від населення для реалізації. Значна частка тварин вибуває з господарства у зв'язку з продажем іншим підприємствам, громадянам, частина переводиться в основне стада, частина забивається на м'ясо, трапляється падіж тварин, вимушений забій, недостачі, крадіжки тощо. Всі ці процеси повинні бути відображені в бухгалтерському обліку.

Основою обліку довгострокових біологічних активів є облік і реєстрація фактів господарських операцій з цими активами в первинних документах. Первинні документи, як правило, складаються у вигляді типових форм та документів, які розроблені підприємством самостійно, за формою та змістом повинні відповідати вимогам чинного законодавства, обов'язковою умовою оформлення є наявність усіх реквізитів правильного заповнення.

Відповідальність за достовірний облік довгострокових біологічних активів у досліджуваному підприємстві несуть головний бухгалтер та керівник.

Отже, завданнями обліку й контролю довгострокових активів є:

- одержання інформації про роботу підрозділів підприємства для контролю за діяльністю й прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- забезпечення спеціалістів оперативною інформацією про наявність тварин за видами й статеві-віковими групами для прийняття рішень;
- правильне і своєчасне оформлення документів та забезпечення достовірних даних про зміни, які відбуваються у складі поголів'я тварин та одержання продукції;
- проводити контроль за збереженням тварин у місцях їх утримання й на всіх етапах руху;
- виявляти втрати від загибелі тварин та причини цього й винних осіб;
- здійснювати заходи з метою недопущення нестач й крадіжок та загибелі тварин;
- забезпечити щомісячне зважування тварин, щоб мати оперативні дані;
- проводити обчислення первісної вартості тварин щодо надходження й оцінки їх при вибутті.

Отже, можна зробити висновок, що у практичній сільськогосподарській діяльності система обліку біологічних активів потребує удосконалення, класифікація таких активів потребує уточнення.

1.2. Актуальні аспекти раціоналізації обліку довгострокових біологічних активів

Функціонування різноманітних організаційно-правових форм підприємницької діяльності в аграрному секторі потребує нових організаційних методів обліку, які мають враховувати особливості сільськогосподарської біоконверсії.

Запровадження ринкового механізму управління зумовлює необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку.

Щоб правильно і раціонально організувати бухгалтерську роботу на підприємстві, необхідно мати:

- 1) Надійну інформаційну законодавчу та нормативну базу;
- 2) Галузеві стандарти та методичні рекомендації щодо біологічних активів, обліку витрат і доходів, визначення фінансового результату;
- 3) Статистичні дані, фінансові та управлінські звіти;
- 4) Професійні бухгалтери-фінансисти, які досконало володіють особливостями діяльності агропромислових організацій та обліковою політикою.

Організація обліку сільськогосподарських підприємств має певні особливості, пов'язані, головним чином, із сучасною технологією вирощування біологічних активів, сільськогосподарських культур і продукції тваринництва, які є основою даної галузі народного господарства.

Ефективний облік наявних біологічних активів неможливий без чіткого розуміння їх економічного змісту та класифікації з нормативно-правової та літературознавчої точки зору.

Для уточнення порядку застосування типових положень наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 затверджено Методичні рекомендації з обліку біологічних активів.

В табл. 1.3 подається перелік основних нормативно-правових документів та їх коротка характеристика.

Таблиця 1.3

**Основні нормативні документи з питань організації обліку
довгострокових біологічних активів**

№ з/п	Нормативний документ	Коротка характеристика
1.	Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”	Встановлює єдині правові засади організації ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні, для підприємств, їх об’єднань та госпрозрахункових організацій незалежно від форм власності.
2.	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
3.	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315	Деталізовано норми ПБО 30. В додатку 1 детальніше наводяться приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції. У додатку 2 наведено кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій з біологічними активами та сільськогосподарську продукцію.
4.	Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів № 73	Наведено форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів та рекомендацій щодо їх заповнення і застосування.

Слід зазначити, що проблеми організації обліку довгострокових біологічних активів з’явилися ще в перші роки після впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» у аграрних підприємствах. Як з’ясувалось, і на даний час, положення не є досконалим, залишається ще багато питань, що потребують детального вивчення й доопрацювання.

У табл. 1.4 узагальнено наукові судження щодо визначення сутності терміну «біологічні активи».

Таблиця 1.4

Визначення змісту категорії «біологічний актив» [3, с.26]

Авторські визначення біологічних активів	Жук В.М.	Біологічні активи - живі організми (рослини, тварини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигод
	Сук Л.К., Сук П.Л.	Біологічні активи - це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів, наприклад, корови дають молоко; процес відтворення живих тварин, наприклад, корови народжують телят. З ходом часу біологічні активи можуть поліпшувати свої якості (відбувається ріст рослин, телят тощо), або їх погіршувати (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність, телята зменшують свою вагу тощо)
	Вороновська В.О.	До біологічних активів відносяться всі об'єкти біосфери, що використовуються у діяльності підприємства
	Пасенко В.В.	Біологічний актив - це сукупність природних (біологічних) ресурсів, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди
	Замула І.В.	Біологічні активи - це біологічні складники екосистем, які мають фізичну або потенційну корисність для підприємства
	Клименко О.П.	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 приносити в інший спосіб економічні вигоди

Більшість науковців під біологічними активами розуміють організми, життєві явища, біологічні ресурси. Однак у деяких випадках зміст біологічних активів матиме зовсім інше визначення.

Сук Л. К. розглядає біологічні активи як «живе явище», тобто живу тварину чи рослину зі здатністю до біотрансформації. Вони можуть забезпечити процеси для виробництва нових неживих продуктів, таких як корови, що виробляють молоко, і процеси відтворення для живих тварин, таких як корови, що народжують телят. З часом біологічні активи можуть покращувати свою якість (зростання рослин, телят тощо) або погіршуватися (старіти та втрачати продуктивність садів, втрачати вагу телят тощо) [12].

Жук В.М., зазначає, що біологічні активи – це живі організми (рослини, тварини), які підприємство вирощує для отримання сільськогосподарської продукції або зберігає для отримання іншої вигоди [5, с.385].

Пасенко В. В. зазначає, що біологічні активи – це група природних (біологічних) ресурсів, які в процесі біотрансформації здатні виробляти сільськогосподарську продукцію та/або поточні та додаткові біологічні активи та іншим способом приносити економічну вигоду [4, с. 82].

Так, Вороновська В.О. поширила поняття біологічних активів на всі об'єкти біосфери, що використовуються в діяльності. Відтак, Замула І. В. розглядає біологічні активи як компоненти екосистем [5, 26].

В процесі дослідження обліку довгострокових біологічних активів тваринництва, виявлено, що існують такі основні аспекти проблем:

- при оприбуткуванні тварин;
- при оприбуткуванні продукції одержаної від тварин;
- при вибутті тварин.

При оприбуткуванні тварин бухгалтери спираються на безліч первинних документів, які необхідно заповнити. Причина такої ситуації полягає в тому, що немає впровадження накопичувальних документів, які можуть задовольнити потреби бухгалтерського обліку.

Були також випадки, коли молоко було отримано від корів, які переведені на відгодівлю, але позначено як корови основного стада. Усі недоліки, зазначені у поточному виробничому обліку біологічних активів,

спотворюють оцінку цього показника, а саме: завищення розрахункових приростів живої маси всього молодняку та тварин на відгодівлі; занижує оцінку приплоду і молока, отриманих від корів основного стада..

На нашу думку, існує проблема визначення загального приросту живої маси. У ньому є неточність, яка часто призводить до помилкових висновків бухгалтерів сільськогосподарського бізнесу. При визначенні загального приросту живої маси розраховували масу молодняку та дорослих тварин, які загинули. Проте загибель тварин може настати внаслідок раптових причин: нещасних випадків, стихійних лих, хвороб тощо.

Ми вважаємо, що порада науковців полягає в тому, щоб при визначенні валового приросту живої маси не брати до уваги живу масу всього падежу, а лише живу масу яку взяли за потрібне підприємство. Вартість тварин, які загинули внаслідок стихійного лиха, відшкодовує страхова компанія (за наявності страхування), а вартість тварин, які загинули з вини матеріально відповідальної особи, - особа, відповідальна за смерть.

Також з'ясовано, що незважаючи на значну кількість публікацій стосовно оцінки довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю, та на сьогодні залишається суперечливим дане питання в обліковій роботі. Оцінка справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції є не лише нормативною вимогою, а й фактором інвестиційної привабливості для підприємств [9].

За словами Т. М. Сторожук, оцінка за ринковими цінами є слизьким шляхом, оскільки вони часто змінюються, і навіть зрештою баланс стає нестабільним і умовним. Це є прямим спотворенням балансу, оскільки фактично неотримані прибутки або понесені збитки [17] вносяться до балансу через такі оцінки. Оскільки сьогодні в Україні практично немає розвиненого фондового ринку, пропонується використовувати реальні ринкові ціни товарної сільськогосподарської продукції за вирахуванням ПДВ та рівня собівартості реалізації (без урахування транспортних витрат) [6].

З точки зору власника бізнесу, інформація про справедливую вартість готової продукції є важливою, оскільки він отримує інформацію про ціну, за якою готова продукція може бути продана на дату балансу. Але при цьому втрачається інформація про фактичні витрати, пов'язані з виробництвом, і виникає небезпека прийняття неправильних управлінських рішень [2].

Найболючішою проблемою бухгалтерського обліку є метод оцінки справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції, що в умовах сільськогосподарського виробництва є складним завданням, і вирішення цієї проблеми потребує більше часу. Кваліфікований персонал з маркетингової політики підтримує методіку визначення справедливої вартості.

Дослідивши класифікацію біологічних активів, можемо визначити деякі проблемні моменти. В бухгалтерському обліку найпоширенішою є класифікація біологічних активів за строком використання. Саме поділ на поточні і довгострокові біологічні активи використовується при складанні балансу. Важливим, є поділ довгострокових біологічних активів на ті, що підлягають амортизації і на ті, що не підлягають амортизації.

Отже, в результаті дослідження наукових точок зору, з'ясовано, що організація обліку й контролю довгострокових біологічних активів у сільськогосподарському підприємстві потребує вдосконалення відповідно до нормативно-правової бази.

1.3. Методика дослідження довгострокових біологічних активів

Для ідентифікації методів дослідження необхідно розрізнити поняття «метод» і «методологія».

Метод - спосіб дослідження, засіб досягнення мети; методологія — правила використання конкретного методу. При проведенні того чи іншого

наукового дослідження використовуйте ті методи, які дозволяють глибоко і всебічно описати досліджуване явище.

Розрізняють загальнонаукові методи, які використовуються в дослідницькому процесі різних наук, і спеціальні методи - при вирішенні завдань прикладної науки.

Написання кваліфікованої роботи потребує навчання та вимагає системності й комплексності.

Системний підхід включає:

- комплексне вивчення всього соціально-економічного явища;
- підпорядкування вирішення окремих проблем загальних завдань усієї системи;
- немає меж пізнання об'єкта шляхом вивчення функціонального механізму і характеру взаємодії його взаємопов'язаних частин;
- наявність розширень для визначення внутрішніх і зовнішніх моделей розвитку;
- під час існування абстракції вторинні елементи системи стають первинними, базовими елементами при зміні умов зовнішнього середовища.

При виконанні дипломної використовувалися такі методи: хронологічного та систематичного спостереження, порівняння, аналізу, синтезу, вимірювання засобів і процесів господарювання, реєстрації та класифікації даних для цілей систематизації, узагальнення інформації для цілей звітності та ін.

Теоретико-методологічною основою для проведення досліджень стали діалектичний метод розуміння дійсності, системний метод вивчення економічних явищ, теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених, чинне законодавство та інші нормативні документи обліку біологічних активів тваринництва. Перелічені методи можуть генерувати облікову інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Спосіб запису та переліку відповідає методу спостереження. У бухгалтерському обліку систематично і послідовно відображаються господарські операції по мірі їх здійснення, що забезпечує безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю.

Порівняння передбачає виявлення тенденцій і закономірностей розвитку спостережуваного об'єкта.

Аналіз полягає у виділенні окремих компонентів об'єкта, їх детальному вивченні та на основі отриманої інформації узагальненні отримані дані та прийнятті відповідні рішення.

При використанні методу аналізу порівнюється показник досліджуваного підприємства і кожної галузі за 3 роки, вивчається взаємозв'язок між різними факторами, а також вплив деяких факторів на показник ефективності підприємства.

Для більш обґрунтованого представлення отриманих результатів використано графічний підхід. Графічні зображення статистичних даних є доповненнями, ілюстраціями або змінами до статистичних таблиць. Вони більш помітні і дозволяють легше виявити закономірності досліджуваного явища. Цей метод є важливим інструментом виявлення невикористаних резервів, попередження негативних процесів у розвитку тих чи інших суспільних явищ.

При проведенні наукового дослідження застосовувались методи, зокрема: монографічний (при дослідженні системи обліку довгострокових біологічних активів); розрахунково-конструктивний (для обґрунтування перспективи розвитку); абстрактно-логічний (для узагальненні тенденцій розвитку суб'єкта господарюванн та формуванні висновку та пропозицій).

Облік і класифікація (поточне групування) проводиться за рахунками з використанням подвійного запису. Подвійний метод - спосіб відображення структури капіталу та його використання в процесі обігу в господарській діяльності, тобто подвійний запис господарських операцій в системі

бухгалтерського обліку. З цією метою використовується метод класифікації системи бухгалтерського обліку видів господарської діяльності, а групи групуються за однорідним змістом економіки та метою відображення господарського процесу. Для цього використовується метод класифікації системи бухгалтерського обліку господарської діяльності, яка групується за однорідним змістом економіки та метою відображення господарського процесу. Аналіз та узагальнення фінансово-господарських операцій.

Методи групування використовуються для уточнення бухгалтерського обліку та узагальнення господарської діяльності в системах бухгалтерського обліку з метою позитивного впливу на неї через системи управління.

Обов'язковою умовою відображення господарської операції в бухгалтерському обліку є її документальне підтвердження, тому бухгалтерські показники мають особливе доказове та юридичне значення. Економічний аспект бухгалтерського обліку дозволяє оцінити ефективність господарських процесів, юридичний – законність і доцільність управлінських рішень. Отже, бухгалтерський облік встановлює співвідношення економіки і права в процесі господарської діяльності.

Для забезпечення систематичного та взаємопов'язаного відображення господарських засобів і процесів у бухгалтерському обліку в бухгалтерському обліку використовуються спеціальні, властиві тільки йому способи обробки облікової інформації – рахунки, подвійний запис операцій по рахунках, баланс тощо.

Особливо ефективним і тому найбільш часто використовуваним методом є інвентаризація - метод перевірки необоротних активів, ТМЦ і наявності грошових коштів шляхом перерахування, вимірювання і оцінки залишків господарських засобів та порівняння їх з даними бухгалтерського обліку на конкретну дату, що забезпечує відповідність облікових даних їх фактичній наявності. У результаті виявляються нестачі, надлишки, втрати, помилки в обліку необоротних активів, матеріальних цінностей і коштів.

Інвентаризація є важливим засобом внутрішньогосподарського контролю. Кожне підприємство, організація, установа зобов'язані дотримуватись інструкцій з інвентаризації та проводити інвентаризацію відповідно до річного плану.

Між тим, інвентаризація використовується під час ревізій та інших перевірок, але має певні особливості. Отже, щоб провести інвентаризацію на належному рівні, необхідні професійні знання бухгалтерського обліку, технології виробництва, права та інших дисциплін та їх геніальне поєднання.

З метою отримання інформації про наявність і склад майна господарства регулярно складаються баланси з метою відстеження змін у фінансуванні, джерелах і складі зобов'язань та визначення фінансового стану підприємства.

Балансові дані є джерелом інформації для визначення поточної наявності біологічних активів у сільськогосподарських підприємств регіону на певну дату.

РОЗДІЛ 2.
ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО
ВИРОБНИЦТВА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ
ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

2.1. Загальна характеристика підприємства
та аналіз основних виробничо-економічних показників
фермерському господарстві «Білак»

Фермерське господарство «Білак» розташоване в селі Стрілковичі Самбірського району Львівської області. Позитивним чинником для підприємства є його географічне розташування. Оскільки природно-кліматичні умови сприятливі для с.-г. виробництва.

Керівником аграрного господарства (ФГ «Білак») є Білак І.І., основна діяльність якого відповідно до класифікації видів діяльності - 01.42 «Розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів».

Спеціалізація виробництва аграрних підприємств характеризується показниками, серед яких найважливішим є структура товарної продукції. Тому значення конкретної галузі залежить від частки його товарної продукції у загальній кількості продукції господарства. Рівень економічної спеціалізації визначається вартістю товарної продукції в основних галузях у частці від її загальної вартості товарної продукції.

Відповідно за останні три роки найбільша частка продукції тваринництва склала – 63,3%. Але в свою чергу продукція рослинництва сягала 36,4%. У товарному асортименті рослинництва найбільшу частку займали зернові та зернобобові культури – 31,7%, а в галузі тваринництва – реалізація живої маси тварин (на забій).

Отже, можна зробити висновок, що виробничий напрямок фермерського господарства «Білак» - тваринницький з розвинутим зерновим господарством.

Показниками, що характеризують ефективність виробництва - є сукупний дохід і чистий прибуток, прибуток, рентабельність. Загальна виручка (дохід) безпосередньо залежить від витрат на виробництво запасів. Іншими словами, вона визначається як різниця між вартістю загальної продукції та вартістю матеріальних ресурсів, що витрачаються на її виробництво. У таблиці. 2.1 наведено основні економічні показники ФГ «Білак».

Таблиця 2.1

Динаміка основних фінансово-економічних показників господарської діяльності ФГ «Білак», 2019-2021 р.р.

Показник	Роки			2021 р. у % до 2019 р.
	2019	2020	2021	
Площа сільськогосподарських угідь, га	100,4	110,5	108,3	107,9
Середньорічна кількість працівників, чол.	9	8	9	100,0
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг), тис. грн.	6271,3	9530,2	15108,7	>в2,4 р
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт і послуг), тис. грн.	5521,0	7401,8	7939,7	143,8
Інші доходи, тис. грн.	1551,8	767,1	1128,4	72,7
Інші операційні витрати, тис. грн.	465,7	616,8	570,1	122,4
Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	1492,0	2112,9	7562,6	>в5,1 р
Чистий прибуток (збиток) тис. грн.	1492,0	2112,9	7562,6	>в5,1 р
Рівень рентабельності, %	2,3	1,04	2,7	0,4 п.

Дані таблиці засвідчують факт значного зростання всіх економічних показників господарської діяльності ФГ «Білак» за останні три роки його діяльності. Слід зауважити, що таке збільшення витрат не має негативного впливу на остаточний фінансовий результат діяльності ФГ «Білак», адже

величина чистого прибутку зросла у 2021 році в 5,1 раза у порівнянні з даним показником 2019 року. Це в свою чергу позитивно вплинуло на показник рівня рентабельності, який за досліджуваній період зріс на 0,4 пункти і у 2021 році становив 2,7%.

Середньорічна кількість найманих працівників знаходиться практично на одному рівні і ставила у 2021 році 9 чоловік.

На протязі останніх трьох років збільшилась площа с.-г. угідь на 8 гектарів (земельні угіддя взяті в довготривалу оренду).

Проте рівень рентабельності зріс на 0,4%, що було пов'язано зі зниженням витрат на збут та зниженням операційних витрат.

Але в цілому основні показники, що характеризують результати виробничо-господарської діяльності ФГ «Білак», мають стабільну тенденцію для подальшого розвитку.

Для того, щоб підприємство функціонувало ефективно в сучасних умовах, воно повинно вміти реально оцінювати фінансовий стан підприємства, включно з ним і його нинішніми та потенційними конкурентами.

Майновий стан підприємства є результатом взаємодії всіх елементів фінансових відносин і є сукупністю виробничо-економічних чинників, що відображає наявність, розташування та використання ресурсів. Наведемо основні показники, які використовуються в процесі оцінювання майна ФГ «Білак», табл. 2.2.

Для того, щоб підприємство функціонувало ефективно в сучасних умовах, воно повинно вміти реально оцінювати фінансовий стан підприємства, включно з ним і його нинішніми та потенційними конкурентами.

Фінансовий стан підприємства є комплексним поняттям, є результатом взаємодії всіх елементів фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-економічних факторів, характеризується

системою індексів, відображає наявність, розташування та статус використання фінансових ресурсів.

Таблиця 2.2

Загальна оцінка динаміки та структури майна фермерського господарства „Білак”

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення, 2021р. до 2019р., (+,-)	
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
Усього майна, в т.ч.:	38796,3	100,0	38628,5	100,0	49691,4	100,0	10895,1	-
Необоротні активи	4445,9	11,5	3517,2	9,1	5440,8	10,9	994,9	-0,6
Оборотні активи:	34350,4	88,5	35111,3	90,9	44250,6	89,1	9900,2	0,6
-матеріальні оборотні активи	2269,0	5,9	2263,1	5,9	5548,7	11,2	3279,7	5,3
- грошові кошти	51,2	0,2	99,7	0,2	181,1	0,4	0,2	-
Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-	-

З наведених у табл. 2.2 дані показують, що вартість майна за досліджуваний період зросла на 10895,1 тис. грн. Необоротні активи, включаючи основні засоби та довгострокові біологічні активи, за аналізований період зросли на 994,9 тис. грн. хоча у структурі зменшились на 0,6%, в 2021 році досягнуто 5440,8 тис.грн. Протягом останніх трьох років оборотні активи займають значну питому вагу в структурі прав власності підприємства. У звітному році порівняно з базисним вони відповідно зросли на 9900,2 тис.грн. та на 0,6%.

Насамперед визначимо частку довгострокових біологічних активів у структурі необоротних активів підприємства (табл. 2.3). Оскільки, останні три роки найбільшу питому вагу у необоротних активах ФГ «Білак»

займають основні засоби. А щодо довгострокових біологічних активів спостерігається тенденція до збільшення у 2021 році порівняно з 2019 роком на 800,2 тис.грн.

Таблиця 2.3

Структура та розміри необоротних активів, 2019-2021 р.р.

Найменування статті (розділу)	На кінець звітного періоду						Зміна (+/-)
	2019 р.		2020 р.		2021 р.		
	тис.грн.	питома вага, %	тис.грн.	питома вага, %	тис.грн.	питома вага, %	
І. Необоротні активи	4445,9	100,0	3517,2	100,0	5440,8	100,0	994,9
Основні засоби	3035,6	68,3	3079,0	87,5	3229,3	59,4	194,7
Довгострокові біологічні активи	1410,3	31,7	438,2	12,5	2211,5	40,6	800,2

Проведемо оцінку розмірів та стану дебіторської й кредиторської заборгованості у ФГ «Білак», табл. 2.4.

Дані таблиці свідчать, що на кінець 2021 року зросла сума дебіторської заборгованості на 5058,3 тис.грн. у порівнянні з початком звітного року. Наявність такої великої дебіторської заборгованості призводить до зменшення платоспроможності та пов'язані з цим ризики.

На кінець 2021 року у порівнянні з початком року значно зросла поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги, сума якої збільшилась на 486,6 тис. грн. Окрім цього, доцільно відмітити, що саме цей вид поточних зобов'язань займав найбільшу частку у структурі кредиторської заборгованості за розрахунками – 88,5% від її загальної величини. Дані свідчать, що на кінець року збільшилась поточна

кредиторська заборгованість за розрахунками із оплати праці на 75,1 тис. грн.
і з розрахунками за страхуванням на 20,4 тис. грн.

Таблиця 2.4

**Оцінка стану і розмірів дебіторської та кредиторської заборгованості
ФГ «Білак», 2021 рік**

Заборгованість	На початок року		На кінець року		Зміни (+,-), тис.грн.
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	
Дебіторська заборгованість: - за товари, роботи, послуги	30079,8	99,9	35072,5	99,7	+4992,7
- за розрахунками з бюджетом	1,5	0,1	89,1	0,3	+87,6
<i>Разом</i>	30081,3	100,0	35161,6	100,0	+5080,3
Поточна кредиторська заборгованість за: - за товари, роботи послуги	622,2	92,0	1108,8	88,5	+486,6
- з бюджетом	42,9	6,3	37,7	3,0	-5,2
- зі страхування	1,4	0,2	21,8	1,7	+20,4
- із оплати праці	9,6	1,5	84,7	6,8	+75,1
<i>Разом</i>	676,1	100,0	1253,0	100,0	+ 576,9

Отже, це у господарства немає достатньо власних коштів, щоб погасити ці зобов'язання і є підстави стверджувати про зниження його платоспроможності.

Фінансова стійкість – це специфічний стан рахунку підприємства, який гарантує його постійну платоспроможність. Платоспроможність визначає здатність суб'єкта господарювання своєчасно виконувати свої платіжні зобов'язання. Платоспроможність є зовнішнім проявом і найважливішою складовою (ознакою) фінансової стійкості.

Оцінка фінансової стійкості підприємства має на меті об'єктивний аналіз масштабів і структури корпоративних активів і зобов'язань і на цій основі визначити стабільність і незалежність фінансової діяльності

підприємства, а також відповідність корпоративних фінансів і господарської діяльності. 2.5.

Таблиця 2.5

Динаміка основних показників фінансової стійкості ФГ «Білак»

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+,-)
Коефіцієнт автономії	0,95	0,948	0,96	0,01
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,95	0,90	0,89	-0,06
Коефіцієнт фінансової залежності	1,05	1,03	1,11	0,06

Розрахунки показують, що коефіцієнт фінансової стійкості (автономності) відображає частку власного капіталу в загальному обсязі коштів, вкладених в діяльність ФГ «Білак». Його значення у 2021 рік становило 0,96, що є вище рекомендованого значення, це свідчить про певну незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

Фінансово стабільні підприємства можна визначити як підприємства, які можуть забезпечувати товарно-матеріальні цінності та витрати за власний рахунок, запобігати неналежній кредиторській заборгованості та вчасно розраховуватися з боргами.

Основним завданням в галузі тваринництва є збільшення кількості поголів'я сільськогосподарських тварин, підвищення продуктивності та племінних якостей, збільшення валового виробництва тваринницької продукції.

Оцінка динаміки щодо валового виробництва продукції тваринництва та продуктивності тварин у ФГ «Білак» наведена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Динаміка валового виробництва продукції тваринництва та продуктивності тварин у ФГ «Білак», 2019-2021 р.р.

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021 р. у % до 2019 р.
ВРХ на відгодівлі				
Середньорічне поголів'я, голів	2460	2218	2225	90,4
Середньодобовий приріс, грам	514,40	480,86	561,35	121,9
Валовий приріст ВРХ, ц	1925,05	1464,18	2122,52	110,3
Вівці				
Середньорічне поголів'я, голів	84	119	327	> у 3,8 раза
Середньодобовий приріст овець, гр.	137,37	48,78	83,97	61,1
Валовий приріст овець, ц	42,12	21,19	100,22	> у 2,4 раза

За останні три роки показники продуктивності тварин на вирощування та відгодівлі у досліджуваному господарстві зростають. Зокрема, у 2021 році середньодобовий приріст ВРХ становив 561,35 грам, що на 21,9% більше ніж у 2019 р. Слід відмітити, що саме за рахунок зростання середньодобового приросту ВРХ при зменшенні середньорічного поголів'я, відбулось збільшення загального валового приросту ВРХ на відгодівлі у звітному році на 10,3% у порівнянні з 2019 роком.

Валове виробництво приросту овець у 2021 році у порівнянні з 2019 роком збільшилось у 2,4 рази. Таке зростання відбулось не за рахунок збільшення продуктивності, а за рахунок зростання середньорічного поголів'я овець у 3,8 рази. Відповідно, що показник продуктивності ВРХ та овець на відгодівлі у ФГ «Білак» є низький та знаходиться в межах 60% від максимально можливого. Оскільки у господарстві й досі використовують неефективні технології виробництва, незбалансовані за рівнем поживності.

2.2. Сучасна оцінка довгострокових біологічних активів

Оцінка довгий час розглядалася як один з елементів бухгалтерського обліку у вузькому значенні. Проте з розвитком ринкових відносин, становленням і функціонуванням різноманітних внутрішніх економічних структур у сільському господарстві, появою підприємств різних форм власності, інфляційними процесами питання оцінки активів набуло більшої актуальності. Варто зазначити, що із запровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи» вона ускладнюється та стає найважливішим питанням у ФГ «Білак».

Методична оцінка біологічних активів при надходженні та списанні законодавчо регулюється П(С)БО 30 «Біологічні активи» та у відповідності до Методичних рекомендацій № 1315.

Вибір оптимального методу оцінки біологічних активів є одним з найважливіших етапів організації бухгалтерського обліку. Спочатку розберемо всі види економічних оцінок, які використовуються в бухгалтерському обліку. Біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю після врахування інших факторів (зокрема, витрат, безпосередньо пов'язаних із приведенням біологічного активу в стан, придатний для використання за призначенням, витрат, очікуваних на момент продажу тощо): при первісному визнанні; безкоштовно придбання; внески; обмін аналогічними біологічними активами; перетворення ліквідних біологічних активів у довгострокові та додаткові активи; на дату балансу.

У досліджуваному фермерському господарстві порядок визнання та оцінка довгострокових біологічних активів залежить від джерел їх надходження, стадій використання і ринкових умов.

Загальні положення визначення вартості та оцінки довгострокових біологічних активів, що визначені у П(С)БО 30 «Біологічні активи», узагальнені у таблицях 2.7 та 2.8.

Таблиця 2.7.

**Вимоги до первісного визначення та оцінки біологічних активів у
П(С)БО 30 «Біологічні активи»**

Критерії	Порядок визнання та оцінка в обліку
ПЕРВІСНЕ ВИЗНАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	
Визнання в складі біологічних активів	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив. 2. Підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням. 3. Є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності. 4. Вартість біологічного активу може бути достовірно визначена.
Визнання в складі основних засобів	Біологічний актив використовується в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний термін його використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
ОЦІНКА ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ПРИ ПЕРВІСНОМУ ВИЗНАННІ	
Придбання за грошові кошти	За первісною вартістю, яка включає: <ul style="list-style-type: none"> - ціну придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовують підприємству відповідно до чинного законодавства, суму ввізного мита; - витрат на транспортування; - інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.
Безоплатне отримання	По справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливую вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал.
Внесок до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.
Обмін на неподібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до оплати (отримання) за обмінною операцією.
При переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переведу

Таблиця 2.8.

Оцінка довгострокових біологічних активів на дату балансу

Критерії	Порядок визнання та оцінка в обліку
Довгострокові біологічні активи	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Виходячи з цін, що склались на відповідні біологічні активи на активному ринку на звітну дату.
За умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство	За справедливою вартістю визначеною за останньою ринковою ціною операції з такими активами (інформація останніх укладених підприємством контрактів).
За умови відсутності інформації про ринкові ціни на окремі види біологічних активів	<ol style="list-style-type: none"> 1. За справедливою вартістю визначеною виходячи з ринкових цін на подібні біологічні активи, скоригованих з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість. 2. За справедливою вартістю визначеною за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи. 3. За вартістю сільськогосподарської продукції чи іншої продукції, яка може бути отримана при припиненні процесів його життєдіяльності (ВРХ, свині можуть оцінюватися за вартістю м'ясопродуктів). 4. Справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».
Довгострокові біологічні активи рослинництва, якщо вони оцінюються на ринку з урахуванням вартості землі	По справедливій вартості, за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальні витрати на її поліпшення.
Довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо	За первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і витрат від зменшення корисності відповідно до П(С)БО 7. Активи оцінені за первісною вартістю об'єднуються в одну групу і обліковуються окремо від довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю.
Незрілі довгострокові біологічні активи	<ul style="list-style-type: none"> - до досягнення продуктивного віку – за сумою витрат, пов'язаних на їх закладку та вирощування; - при переведені до довгострокових біологічних активів – за справедливою вартістю, зменшеною на витрати на місці продажу, якщо її можна достовірно визначити.

Отже, визначення справедливої вартості в обліку довгострокових біологічних активів ґрунтується на застосуванні ринкових цін на активи.

2.3. Обліково-аналітичне забезпечення надходження та вибуття довгострокових біологічних активів

Обліково-аналітичне забезпечення – це система збирання, обробки, узагальнення, представлення та аналізу фінансової інформації, забезпечення її кількості та якості для провадження господарської діяльності, особливо управління нею.

Від якості організації бухгалтерського обліку залежить повнота, достовірність і своєчасність отриманої інформації, яка використовується управлінським підрозділом для управління всією діяльністю.

Метою обліково-аналітичного забезпечення має бути поєднання процедур бухгалтерського обліку та економічного аналізу, формування інформації такого характеру та історії, узагальнення результатів діяльності, аналітичних, попередніх, обґрунтованих управлінських рішень. Виходячи з цього, необхідно ефективно накопичувати інформацію, оскільки вміння володіти достовірною та актуальною інформацією та вміти застосовувати методи та засоби її збирання, перетворення та передачі є основою ефективної організації підприємств.

Системи обліково-аналітичного забезпечення є невід'ємною частиною загальної системи управління, яка базується виключно на даних бухгалтерського обліку і виконується бухгалтерами. Його суть полягає в об'єднанні обліково-аналітичних операцій в один процес для формування рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Обліково-аналітичні системи базуються на структурному підході, який дозволяє нам розглядати рахунки як складні об'єкти, що складаються з багатьох підсистем.

Основні функції, які покладаються на систему підтримки обліку та аналізу, такі:

1) Облікова інформація - відображає факти господарської діяльності та формує інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень;

2) Аналітична функція бухгалтерського обліку - аналітичне забезпечення - включає різні види аналізу господарської діяльності з використанням необроблених аналітичних даних;

3) Підкріплена обліково-аналітичною функцією контролю полягає у перевірці господарської діяльності суб'єктів господарювання, перевірці ефективності використання та збереження ресурсів.

У досліджуваному ФГ «Білак» підставою для належної організації бухгалтерського обліку всіх господарських операцій щодо надходження та списання довгострокових біологічних активів є встановлені первинні документи.

Первинний документ повинен бути складений під час здійснення господарської операції, якщо це неможливо - безпосередньо після її завершення. З метою контролю та спрощення обробки даних зведені облікові документи можуть складатися на основі основних документів.

Облікові документи можуть складатися на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (формуляр); дату і місце складання; найменування СПД, від імені якого складено документ. ; зміст господарських операцій та обсяг, одиниця виміру господарських операцій; посада осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій та правильність їх оформлення; особисті підписи або інші дані, за якими можна ідентифікувати осіб, які беруть участь у здійсненні господарських операцій. Відповідно, є вимоги до змісту та оформлення документів, (наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88) є затверджене Положення про ведення документів бухгалтерського обліку, що визначає порядок формування документів та зберігання.

У ФГ «Білак» після запису всіх даних первинних документів за місяць підраховують підсумки загальної кількості тварин і залишок виводять на початок наступного місяця, які відображають у кількісних показниках (у головах, кілограмах живої маси).

Розглянемо первинні документи з обліку довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва, табл. 2.9.

Таблиця 2.9.

Типові первинні документи з обліку довгострокових активів

Назва первинного документа	Призначення
Рослинництво	
Актом прийому багаторічних насаджень та передачі їх в експлуатацію (ф. №ДБАСГ-1)	Уведення багаторічних насаджень в експлуатацію
Акт на списання багаторічних насаджень (ф. №ДБАСГ-3)	Оформлення списання багаторічних насаджень при втраті ними виробничого значення (після періоду біологічного плодоношення) чи недоцільності їх п
Тваринництво	
Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (ф. №ДБАСГ-2)	Документальне оформлення формування основного стада тварин
Акт списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (ф. ДБАСГ-4)	Вибракування продуктивної та робочої худоби, інших видів тварин при втраті ними господарсько-корисних якостей: значному зниженні продуктивності, втраті племінної або робочої цінності, захворюванні невиліковними хворобами, а також внаслідок травматичних наслідків, старості або недостатньої розвиненості
Акт приймання-передачі основних засобів(внутрішнього переміщення) (ф. 03СГ-1)	Оформлення надходження придбаних або безоплатно одержаних (в тому числі і в якості внеску до статутного капіталу) довго-строкових біологічних активів

Основне стадо продуктивної і робочої худоби поповнюється як за рахунок переведення молодняку, вирощеного в своєму господарстві, так і шляхом придбання племінних тварин зі сторони. При формуванні основного стада для переведення вирощеного у господарстві молодняку складають Відомість зважування тварин і Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів. Молодняк в основне стадо переводять у порядку та в терміни встановлені нормативними.

Для обліку довгострокових біологічних активів у фермерському господарстві використовують рахунок 16 "Довгострокові біологічні активи", Типова характеристика представлена у табл. 2.10.

Таблиця 2.10.

Характеристика рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи»

Назва субрахунку	Характеристика
161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	Ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваної вартості на момент продажу. Аналітичний облік ведеться за категоріями довгострокових біологічних активів.
162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»	Ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, справедливую вартість яких неможливо достовірно визначити, тому оцінюють за П(С)БО 7 «Основні засоби», 28 «Знос активів». Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів рослинництва.
163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»	Ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці реалізації. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів тваринництва.
164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»	Ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів у тваринництві, справедливую вартість яких неможливо достовірно визначити, і тому їх оцінка здійснена за П(С)БО 7 «Основні засоби» та 28 «Зменшення корисності активів». Аналітичний облік ведеться за видами таких довгострокових біологічних активів тваринництва.
165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»	Ведеться Облік наявності та руху незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, що обліковуються за рахунком 21 «Поточні біологічні активи»), які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів.
166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»	Ведеться Облік незрілих довгострокових біологічних активів (крім тварин, яких облік відбувається за рахунком 21 «Поточні біологічні активи»), справедливую вартість яких неможливо достовірно визначити, і тому вони оцінюються за сумою витрат, понесених на їх вирощування. Аналітичний облік ведеться за видами таких незрілих довгострокових біологічних активів.

При формуванні основного стада за рахунок дорослої продуктивної і робочої худоби до його витрат включають вартість худоби і витрати на доставку її в господарство, на основі: Рахунків-фактур, Товарно-транспортних накладних, Племінних свідоцтв, Дорожніх листів вантажних автомобілів тощо. Відповідно роблять записи на дебеті субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» і на кредиті наступних субрахунків:

631 - на купівельну вартість придбаних тварин для поповнення основного стада;

208 - на вартість витрачених кормів у дорозі;

2342 - на вартість послуг власного автотранспорту;

372 - на суму дрібних витрат підзвітних сум, пов'язаних із придбанням худоби та інших.

Після відображення всіх витрат, пов'язаних із придбанням худоби для формування основного стада, тварин оприбутковують до складу довгострокових біологічних активів бухгалтерським записом: дебет субрахунку 163 «Довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю» або 164 «Довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю» і кредит субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів».

Для обліку довгострокових біологічних активів тваринництва на субрахунках 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» у господарстві виділяють субрахунки другого порядку 1631, 1641 – Продуктивна худоба за їх видами, 1632, 1642 – Робоча худоба.

За дебетом рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи» відображається надходження довгострокових біологічних активів в кореспонденції з кредитом рахунків 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» - на вартість зарахованої худоби до складу довгострокових біологічних активів, 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» - на вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів, табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Рахунок 16 "Довгострокові біологічні активи" кореспондує:

за дебетом з кредитом рахунків:		за кредитом з дебетом рахунків:	
13	"Знос (амортизація) необоротних активів";	13	"Знос (амортизація) необоротних активів";
15	"Капітальні інвестиції";	18	"Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи";
18	"Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи";	21	"Поточні біологічні активи";
		28	"Товари";
37	"Розрахунки з різними дебіторами";	42	"Додатковий капітал";
40	"Зареєстрований (пайовий) капітал";		
		85	"Інші затрати";
42	"Додатковий капітал";	94	"Інші витрати операційної діяльності";
46	"Неоплачений капітал";	97	"Інші витрати".
48	"Цільове фінансування і цільові надходження";		
53	"Довгострокові зобов'язання з оренди";		
71	"Інший операційний дохід";		
74	"Інші доходи".		

Об'єкт довгострокових біологічних активів списується з балансу в разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі та передачі в якості внеску до статутного капіталу інших господарських товариств, вибракування продуктивної худоби з основного стада при втраті нею продуктивності або падежу тварин.

Списання довгострокових біологічних активів здійснюється на підставі первинних документів: Акт на списання довгострокових біологічних активів

рослинництва (багаторічних насаджень) ф. ДБАСГ-3, Акт списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) ф. ДБАСГ-4, затверджені наказом Мінагрополітики від 21.02.2008 № 73.

Однією з причин зменшення кількості довгострокових біологічних активів у господарстві є вибракування продуктивної худоби в результаті втрати нею продуктивності, падіж тварин, їх реалізація та ліквідація багаторічних насаджень.

Для вибракування продуктивної і робочої худоби з основного стада внаслідок старості, хвороби або значного зниження продуктивності у господарствах створюється спеціальна комісія, до складу якої входить заступник керівника підприємства, зоотехнік, завідувач ферми, бухгалтер. Комісія оглядає тварин, котрих вибраковують зі складу основного стада, і складає відповідний первинний документ.

Вибракування дорослої продуктивної і робочої худоби з основного стада у досліджуваному господарстві оформляють Актом на вибракування тварин з основного стада, в якому вказують дату складання і номер документа, інвентарний номер (кличку) тварини, її вік, живу масу та балансову вартість, причину вибракування тощо.

Запис за кредитом рахунку 16 здійснюється на підставі основних документів: Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічні насадження) (ф. ДБАСГ-3); Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (ф. ДБАСГ-4).

Синтетичний облік довгострокових біологічних активів ведеться в Журналі-ордер № 4 А с.-г. В кінці місяця кредитовий оборот рахунку 16 з Журнальну-ордера № 4 А с.-г. переносять в Головну книгу.

З метою організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та підготовки інформації для приміток до фінансової звітності ведуть (пристосовану) Відомість № 4.2 с.-г.

Типова кореспонденція рахунків з обліку руху довгострокових активів наведені в табл. 2.12.

Таблиця 2.12.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з вибуття довгострокових біологічних активів

П/р №	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Ліквідовані довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю:		
	- на суму зносу	134	162
	- на суму залишкової вартості	976	162
2	Відображено доходи від ліквідації довгострокових біологічних активів	209	746
3	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією довгострокових біологічних активів	976	661, 65, 471
4	Переведено тварин, вибракуваних з основного стада, на відгодівлю	213	163
5	Списано собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю	901	163
6	Списано знос реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю	134	162
7	Списано собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю	972	162
8	Списано вартість безоплатно переданих довгострокових біологічних активів	949	163

Відтак, основними елементами обліково-аналітичного забезпечення як єдиного систематизованого інформаційного ресурсу є первинні та зведені облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку, внутрішня звітність, фінансова звітність.

Обліково-аналітичне забезпечення як компонент інформаційного забезпечення управління підприємством дає змогу розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем.

2.4. Контроль як об'єкт та функція управління і прийняття рішень

Організація та методика контролю в сільськогосподарських підприємствах визначаються загальними правилами та принципами, встановленими на законодавчому рівні. Проте діяльність агропромислових виробничих підприємств відрізняється від інших підприємств низкою галузевих, природних і нормативних факторів, які не слід ігнорувати на всіх етапах обліково-контрольного процесу.

Особливо це стосується обліку біологічних активів, виокремлення яких, як важливого та унікального об'єкта, обумовили доцільність уточнення окремих організаційно-методичних засад контролю і зокрема, довгострокових біологічних активів.

Довгострокові біологічні активи тваринництва складають особливу обліково-аналітичну групу оборотних активів суб'єктів господарювання. Тому, перш ніж почати перевірку, необхідно визначити джерела інформації. Для подальшого використання необхідно розрізнити джерела нормативного характеру (закони, постанови, розпорядження, постанови тощо) та внутрішні джерела інформації (накази про облікову політику у разі обліку ліквідних біологічних активів), нормативні документи, первинні документи, реєстри, звіти, первинна перевірка матеріалів, результати опитування працівників підприємства, сторонніх осіб тощо).

Насправді джерела нормативно-правового характеру нададуть можливість встановити так звані специфікації контролю, які аудитори повинні порівнювати, перевіряти відповідність та аналізувати інформацію, отриману з іншого набору засобів контролю, на предмет їх повноти, надійності та цілісності. відповідність.

Серед основних джерел контролю нормативно-правового характеру визначено Методичні засади формування інформації про біологічні активи в бухгалтерському обліку П(С)БО 30 «Біологічні активи», вимоги та

рекомендації яких затверджено Міністерством. Мінфіну України від 29.12.2006 р. Методичні пропозиції № 1315 з обліку біологічних активів.

Для того, щоб з'ясувати спрямованість контролю, необхідно з'ясувати його об'єкт управління.

Крім того, рекомендується використовувати матеріал попереднього контролю (якщо він проводиться всередині підприємства), звіти ревізій та перевірок, підготовлені іншими об'єктами контролю (зовнішнього або внутрішнього). Розглянути оцінку біологічних активів, методику обліку в системах бухгалтерського обліку, складність аналітичного обліку та його подання у фінансових звітах.

Ці ресурси фактично мають допоміжний характер, але їх вивчення та використання дозволить аудиторам виявити зони підвищеного ризику та приділити їм особливу увагу.

При цьому використовуватимуть методичні прийоми, методики та методики аудиторської перевірки з одночасним використанням інших методичних прийомів перевірки згідно з іншими нормативними документами.

Основними завданнями перевірки довгострокових біологічних активів тваринництва на сьогодні є:

- визначати законність придбання тварин, своєчасність і повноту оприбуткування;
- перевірити відповідність порядку, визначених нормативними документами, відповідальним особам щодо догляду тварин, вибракування та зняття з обліку;
- встановити відповідність фактичної кількості наявних тварин даним обліку для визначення надлишку чи нестачі;
- розробити заходи щодо запобігання збиткам внаслідок крадіжок, падіння та загибелі тварин, а також встановлення розміру та відшкодування збитків;

- оцінка стану тваринництва, узагальнення та аналітичного обліку наявності та руху тварин, дотримання встановлених циклів та правильність інвентаризації.

Найважливішим методом контролю за станом і збереженням худоби і птиці є інвентаризація, під час якої можна визначити нестачі та надлишки худоби за статеві-віковими групами.

У господарстві проводять інвентаризацію поголів'я тварин одночасно на всіх фермах. Вона відноситься до найбільш ефективних сучасних методів контролю біологічних активів тваринництва.

Починаючи перевірку довгострокових біологічних активів, необхідно розробити та задокументувати загальний план контролю. Загальний план контролю розробляється дуже детально.

Контрольна програма – це документ, який містить:

- контрольні завдання для конкретного об'єкта (система контролю за окремими господарськими операціями, сальдо рахунків, економічні операційні цикли тощо);

- процедури, необхідні для виконання визначених завдань;

- обсяги та терміни виконання.

У контрольних процедурах вид, зміст і терміни запланованих аудиторських процедур повинні відповідати показникам загального плану контролю отриманої роботи.

У досліджуваному підприємстві доцільно розробити загальну методіку проведення контролю довгострокових біологічних активів. Зокрема, порядок, вибір ділянок перевірки визначаються такими основними факторами, як форма власності, організаційно-правова форма підприємства, сфера діяльності, чисельність працівників, система оподаткування, стан обліку та контролю. система підприємства, рівень інформаційного забезпечення, рівень кваліфікації персоналу та ін.

Наявність та стан збереження біологічних активів, поточні умови зазвичай визначаються шляхом візуального огляду та спостереження. Однак на практиці цей метод не завжди дає вичерпну інформацію. При дослідженні зберігання та збереження існуючих біологічних активів у тваринництві найбільш доцільно використовувати інвентаризацію худоби. Інвентаризація за статево-віковими групами дасть змогу визначити нестачі та надлишки худоби, достовірність даних обліку живої маси у звітності, правильність реалізації тварин.

На етапі перевірки надходження та списання довгострокових біологічних активів важливо перевірити дотримання порядку оформлення первинних документів і таким чином отримати документальне підтвердження операцій, зміст та виконавців господарських операцій, а також письмові докази змін кількісно-сумового складу біологічних активів. Крім того, вивчаючи зміст правильно оформлених документів, ревізор відтворює ланцюг господарських операцій і фактів від надходження (реєстрації) біологічних активів, їх зберігання до зняття з обліку.

Тому доцільно сформувані ефективну систему внутрішнього контролю на підприємстві (табл. 2.13)

Таблиця 2.13

Елементи ефективної системи внутрішнього контролю

Система бухгалтерського обліку	Середовище контролю	Процедури контролю
Функціонує для забезпечення визначення, збору, аналізу, обчислення, класифікації та систематизації інформації у первинних документах, облікових реєстрах та у фінансовій звітності суб'єктів господарювання.	Визначається загальним ставленням, обізнаністю та діями управлінського персоналу щодо системи внутрішнього контролю та її важливості для вирішення завдань суб'єкта господарювання.	Розробляються службою внутрішнього контролю та управлінським персоналом для досягнення конкретних цілей суб'єкта господарювання.

Визначення основних елементів контролю дає можливість провести ретельну перевірку для забезпечення ефективної роботи підприємства в цілому.

2.5. Стан екологічної безпеки у фермерському господарстві «Білак» та шляхи його покращення

Основними завданнями сільськогосподарського виробництва є забезпечення населення достатньою кількістю повноцінних продуктів харчування. Для цього сучасна структура агропромислового комплексу повинна відповідати вимогам індустріалізації і впровадження передових технологій виробництва, забезпечення можливості повного використання природних і трудових ресурсів.

Труднощі розв'язання екологічних проблем у сільському господарстві пов'язані з тим, що сільськогосподарські забруднення мають нечіткий опосередкований характер, коли загальний стан, якість природного середовища погіршується, а конкретний винуватець відсутній.

Для оздоровлення природного середовища у сільському господарстві потрібні не лише технологічні, а й соціальні і економічні рішення. Слід передбачити активну господарсько-організаційну діяльність регіону, широку участь керівників господарств у розробленні і здійсненні системи природних заходів щодо покращення навколишнього середовища.

Дбайливе і раціональне використання навколишнього середовища є одним з важливих напрямків діяльності людини в процесі суспільного виробництва. Стрімке вторгнення людини у природні процеси може призвести до необоротних наслідків, якщо не вжити заходів щодо їх зменшення та неконтрольованих змін природи.

Основними екологічними проблемами, які все більше турбують людей і привертають увагу є стан і охорона навколишнього середовища. Виникнення екологічних проблем може бути пов'язане з недотриманням вимог щодо охорони навколишнього середовища і, як внаслідок, нерационального використання природних ресурсів.

Аналізуючи стан екологічної безпеки у ФГ «Білак» можемо сказати, що земельний фонд господарства представлений неоднорідними за властивостями і родючістю ґрунтами. Найбільш поширені дерново-підзолисті. Майже всі ґрунти потребують вапнування і є недостатньо забезпечені основними поживними речовинами. Недостачу в ґрунті поживних речовин можна проаналізувати за рахунок внесення органічних добрив. Нагромадження у ґрунті хімічних елементів, що перевищують норми, негативно впливають не тільки на якість ґрунту, а також на життя і здоров'я людини.

Важливим заходом екологічного покращення земель є меліорація, яка проводиться з метою покращення фізичних і хімічних властивостей ґрунтів. При внесенні вапна в ґрунт необхідно дотримуватись такого співвідношення: 1 т вапна на 1 га сільськогосподарських угідь [11, с.29].

Дуже важливо передбачувати ерозію ґрунтів. З цією метою доцільним є розробка схем протиерозійних заходів, тобто розробка комплексу організаційно-господарських, агротехнічних, лісомеліоративних і гідротехнічних заходів по захисту ґрунту від вітрової і водної ерозії в межах гідрографічного басейну чи району проявлення ерозії, визначення обсягу капіталовкладень і черговості виконання певних робіт.

Частина ріллі в господарстві не використовується із-за складності її обробітку на схилах. В цих місцях раніше були невеликі насадження. Проте пізніше їх викорчували і перевели в орні землі. В даний час виникла потреба відновлення цих земель. Воно можливе за рахунок дальшого заліснення цієї площі.

Із застосуванням в сільському господарстві більш складних і важких машин зріс механічний тиск на землю, погіршуючи її структуру і механічний склад. У зв'язку з цим важливим завданням є впровадження ґрунтозахисних технологій вирощування сільськогосподарських культур. Ці технології повинні застосовуватися не лише на еродованих ґрунтах, але й на можливо

еродованих ґрунтах. Особливо важливим є правильна організація територій. Вона направляється не тільки на ефективне використання землі, але і на максимальну затримку опадів і нагромадження продуктивної вологи, попередження водних потоків, особливо весною.

Організація систем землекористування, які відповідають цим вимогам, і будуються на принципі узгодженості екологічних, економічних і соціальних інтересів суспільства з врахуванням конкретних зональних умов, є однією з основних проблем, найважливішим завданням теорії і практики.

Важливим екологічним чинником, який потребує охорони і систематичного контролю за його станом, є атмосферне повітря, джерелами забруднення якого є викиди газів, двигунів, тракторів, автомобілів, комбайнів. Необхідно розробити комплекс заходів щодо зниження токсичності та зниження шкідливості речовин, що містяться у викидах і скидах транспортних засобів, дотримуватись режиму експлуатації транспортних засобів, проводити інші заходи, спрямовані на зменшення забруднюючих речовин у навколишньому середовищі.

Однією з найбільших екологічних проблем тваринницьких ферм є утворення великої кількості гною та посліду внаслідок життєдіяльності тварин. Після підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом у 2014 році Україна зобов'язана адаптувати національне законодавство, зокрема, й у сфері поводження з гноєм від діяльності сільськогосподарських комплексів.

Крім цього, на сьогодні проблема утилізації відходів тваринництва, птахівництва постає дуже гостро, адже щорічне зростання обсягів виробництва продукції призводить до збільшення обсягів утворення побічних продуктів тваринного походження, зокрема падежу тварин. Відсутність належного поводження з такими відходами, розкладання решток тварин може нести епідеміологічну, токсикологічну загрозу, призводити до зараження та забруднення ґрунтів, ґрунтових вод. Забруднена вода в свою

чергу служить фактором передачі збудників багатьох інфекційних захворювань.

У зв'язку із виробництвом не уникнути забруднення атмосфери. Порівняно з промисловими підприємствами шкідливі викиди в атмосферу досліджуваного підприємства є мізерними, проте вони є. Найчастіше це викидні газ двигунів тракторів та автомобілів.

З метою певної раціоналізації природокористування пропонується здійснити такі заходи:

- при обробітку поля, яке піддається вітровій ерозії, максимально зберігати стерню на поверхні поля;

- з метою запобігання забруднення атмосферного повітря, особливу увагу потрібно звернути на стан машинно-тракторного парку, слідкувати за роботою двигунів та їх відповідністю нормативним вимогам щодо складу викидних газів.

Слід відмітити, що у ФГ «Білак» не проводилась екологічна експертиза, відповідно і не має екологічного паспорта, а отже, продукція, яка виробляється в господарстві не має сертифіката якості. Проте, якби продукція була сертифікована, господарство мало б можливість реалізувати свою продукцію за підвищеними цінами, а це в свою чергу давало б відповідний економічний ефект у вигляді прибутку.

Для покращення екологічної безпеки необхідно здійснювати ряд агрономічних заходів та інтенсифікацію виробництва. Запровадження заходів в майбутньому дасть можливість одержати корисний ефект. Отже, запровадження цих заходів буде ефективним.

Покращення екологічної ситуації у ФГ «Білак» передбачає:

- оновлення та оптимізацію комплексу сільськогосподарської техніки з метою забезпечення мінімального негативного впливу на стан ґрунту;
- перехід на менш токсичні види пального, додержання режиму експлуатації транспортних засобів, на запобігання й зменшення викидів та

скидів у навколишнє природне середовище забруднюючих речовин та додержання рівнів фізичних впливів;

- облаштування приміщень тваринницьких ферм система для очищення повітря та стічних вод;

- облаштування сміттєзвалищ.

Отже, лише в результаті дотримання санітарно-захисної зони та реалізації заходів з охорони атмосферного повітря, можна в значній кількості зменшити викиди забруднювальних речовин від свинокомплексів та відповідно покращити санітарно-епідеміологічну та екологічну ситуацію на прилеглий до підприємства території. З метою запобігання забруднення водних ресурсів від тваринницьких комплексів необхідно обладнати бетонні гноєсховища непроникними мембранами з щільного поліетилену або полівінілхлориду. Також, слід очищати стічні води від тваринницьких ферм та вносити органічні добрива з дотриманням законодавчих норм

РОЗДІЛ 3.

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

3.1. Розробка основних положень із формування ефективної облікової політики в частині обліку довгострокових біологічних активів

Розробка і впровадження ефективної організації обліку у фермерських господарствах - це частина загального процесу реформування в Україні системи бухгалтерського обліку.

Сільськогосподарське виробництво втілюється в організації бухгалтерського обліку та формуванні показників фіскальної та податкової звітності. Це пов'язано з використанням біологічних елементів у виробництві, особливостями права власності на землю, оподаткуванням, цільовим фінансуванням, державними субсидіями. Водночас аграрний сектор української економіки потребує широкого залучення вітчизняних та іноземних інвестицій. Але існуючі методи ведення обліку та складання бухгалтерської звітності істотно відрізняються від міжнародних стандартів.

Розширення міжнародних економічних зв'язків для українських аграрних бізнес-структур є основою для впровадження в облікову політику підприємств міжнародних стандартів.

Метою облікової політики є забезпечення отримання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства та результати його діяльності, яка необхідна всім користувачам фінансової звітності для прийняття відповідних рішень.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, прийнятих підприємствами для підготовки та подання фінансової звітності, тобто суб'єкти господарювання обирають певні та конкретні методи, форми та методи ведення бухгалтерського обліку відповідно до своєї діяльності.

Правильно сформульована облікова політика, що враховує умови та можливості провадження господарської діяльності, повинна забезпечувати: ведення бухгалтерського обліку, що відображає факти та умови господарської діяльності, виходячи не лише з їх юридичної форми, а й з економічного змісту; рахунки синтетичного обліку за 1 числа кожного місяця. Визначення даних аналітичного обліку оборотів і сальдо, а також показників бухгалтерського обліку з даними синтетичного та аналітичного обліку, обґрунтований облік, виходячи з умов господарської діяльності та розміру підприємства.

Тому облікова політика — це набір конкретних елементів організації бухгалтерського обліку, які визначаються підприємством на основі загальноприйнятих правил. Облікова політика підприємства розробляється на багато років та змінюється у випадках коли:

- - внесені зміни до статуту;
- - змінюються вимоги органу, які затверджує НП(С)БО.

Із цього приводу можемо зауважити, що у досліджуваному господарстві немає чітко сформованої облікової політики, більше того, документообіг у господарстві не відповідає вимогам сьогодення.

Для ефективного ведення обліку біологічних активів має бути присутнє чітке розуміння їх економічного змісту та класифікації з нормативної і наукової точки зору.

Дослідивши класифікацію біологічних активів, можемо визначити деякі проблемні моменти. Класифікація здійснюється для розподілу досліджуваного об'єкту на групи за певними ознаками. В бухгалтерському обліку найпоширенішою є класифікація біологічних активів за строком використання. Саме поділ на поточні і довгострокові біологічні активи використовується при складанні балансу. Особливою класифікаційною ознакою є підхід до оцінки біологічних активів, яка обумовлена наявністю двох різних варіантів оцінки – за справедливою і первісною вартістю.

Важливим, є поділ довгострокових біологічних активів на ті, що підлягають амортизації, та на ті, що не підлягають амортизації. На нашу думку, амортизація має нараховуватися на всі довгострокові біологічні активи, незалежно від способів їх оцінки.

Доцільним до наказу про облікову політику було внесення змін до таких розділів як:

- визначення об'єктів обліку біологічних активів;
- внести правки до робочого плану рахунків;
- у додатках охарактеризувати методи оцінки довгострокових біологічних активів;
- встановити правила документообігу.

На рис. 3.1. наведені методичні положення щодо обліку довгострокових біологічних активів, що відображаються у Наказі про облікову політику господарства.



Рис. 3.1. Типові положення з організації обліку довгострокових біологічних активів, які формуються у Наказі про облікову політику.

Витрати, понесені на першому етапі відтворення, відображаються у статті 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи за первісною вартістю», а для накопичення цих витрат використовується трансфертний рахунок 155 «Придбання (розведення) довгострокових біологічних активів».

Але П(С)БО 30 «Біологічні активи» та методичні пропозиції передбачають використання рахунку 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю». Проте в реальній діяльності сільськогосподарських підприємств він не отримав широкого застосування через відсутність методів оцінки, а також неможливості оцінити виробничі довгострокові біологічні активи недостиглих культур за справедливою вартістю. Крім того, незрілі довгострокові біологічні активи для рослинництва важко врахувати, якщо вони не є життєздатними на 100%, тому їх потрібно пересаджувати. За таких обставин справедливу вартість взагалі неможливо визначити.

Як висновок зазначимо, що застосування рахунку 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи за справедливою вартістю» є недоцільним. Тільки розсаду слід обліковувати на рахунку 166 «Недозрілі довгострокові біологічні активи за первісною вартістю», на якому відображаються фактично понесені витрати на розмноження рослин.

Вивчити систему обліку витрат на створення та утримання довгострокових біологічних активів рослинництва в сільськогосподарських підприємствах, визначити облік витрат за сортами та термінами створення. Сукупні витрати розподіляються пропорційно до площі багаторічних насаджень. Однак здебільшого плантації одного сорту знаходяться на ділянках із різними нахилами (відомо, що нахил впливає на витрати). Така структура обліку не надає достатньо детальної інформації для формування первісної вартості активу, а також не надає достовірної інформації для відновного аналізу та управління довгостроковими біологічними активами

рослинництва. Тому об'єкт обліку недозрілих довгострокових біологічних активів рослинництва потребує вдосконалення.

Наведена деталізація рахунка з обліку витрат сприятиме формуванню правдивої облікової інформації стосовно капітальних вкладень на закладання та догляд за багаторічними насадженнями, і отриманню аналітичних даних придатних для прийняття виважених управлінських рішень щодо відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва.

Як ми зясували, що в Україні існує два методи оцінки довгострокових біологічних активів: за первинною вартістю та за справедливою вартістю. Первісна вартість - це історична (фактична) вартість активу, включаючи витрати на створення (зростання) довгострокового біологічного активу. Цей метод майже не використовується.

Натомість досить поширеним методом оцінки біологічних активів є справедлива вартість, тобто на суму, яку може продати господарство

біологічний актив за нормальних умов на певну дату. Проте справедлива вартість не завжди застосовується до всіх видів біологічних активів. Законодавство визначає використання інших облікових оцінок.

Отже, за П(С)БО 30 «Біологічні активи» справедлива вартість визначається як первісна вартість з урахуванням амортизації та збитків від знецінення, тоді як за МСБО МСБО 41 «Сільське господарство» еквівалентна останній ціні на активному ринку довгострокових біологічних активів або відповідної сільськогосподарської продукції. За відсутності відповідного ринку справедлива вартість визначається наступним чином (рис. 3.2).

Доцільно, більше уваги приділяти оперативному контролю, який дозволяє впливати на негативні явища у виробничому процесі так й в обліковій роботі стосовно довгострокових активів.

При проведенні інвентаризації у господарстві дотримуватись положень «Методичних рекомендацій щодо інвентаризацій основних засобів,

нематеріальних активів, вартості товарів, грошових коштів, бухгалтерського обліку та незавершеної продукції сільськогосподарських підприємств».



Рис. 3.2. Визначення справедливої вартості за відсутності активного ринку.

Важливими завданнями організації ефективного контролю довгострокових біологічних активів у сільськогосподарському підприємстві :

- постійно надавати керівникам та спеціалістам оперативну інформацію про наявність худоби;
- правильно фіксувати операції та своєчасно надавати достовірні дані про всі зміни;
- здійснювати поточний контроль тварин на всіх етапах руху та вибуття;
- своєчасне обчислення первісної вартості всіх тварин при їх надходженні;
- визначення справедливої вартості даних активів.

Пропонуємо, дотримуватись, в обліковій роботі і зокрема для синтетичного й аналітичного обліку, вимог Методичних рекомендацій з організації обліку за журнально-ордерною формою с.-г. підприємств № 390.

Наочно показано на рис. 3.3, схему відображення записів у регістрах з обліку довгострокових біологічних активів тваринництва.



Рис. 3.3. Загальна схема відображення в регістрах обліку та звітності довгострокових біологічних активів тваринництва.

3.2. Оптимізація первинного обліку та документообороту довгострокових біологічних активів

Для ефективної організації обліково-аналітичного забезпечення процесу виробництва продукції тваринництва, доцільно вдосконалити документальне оформлення господарських операцій з обліку довгострокових біологічних активів у частині повного та обґрунтованого, кількісного й якісного їх відображення протягом усього виробничого процесу.

Суб'єкти господарювання ведуть бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності за типовими формами згідно з формою документообігу, затвердженою наказом про облікову політику.

Первинні документи - носії інформації, придатні для подальшого представлення в системі бухгалтерського обліку, готуються поза бухгалтерією. Тому бухгалтерські служби виконують велику логічну, економічну та технічну роботу при прийомі, перевірці та обробці цих документів. В результаті оброблена інформація реєструється в Обліково-технічних носіях - Реєстрі обліку.

Правильна організація первинного обліку підприємства є необхідною вимогою контролю за правильністю ведення операцій, наявністю і станом зберігання запасів та їх рухом. Таким чином документ виконує контрольну функцію.

Отже, як відомо, всі операції підприємства, в тому числі облік та рух ліквідних біологічних активів, необхідно оформляти основними документами бухгалтерського обліку, які мають бути складені в момент початку діяльності та, за можливості, одразу після завершення операція.

Оскільки бухгалтерські документи є найпоширенішим носієм інформації, питання вдосконалення документообігу та формату документів залишається стрижневим у бухгалтерських організаціях.

Створення таблиць документації, формування різноманітних основних, проміжних і підсумкових даних і показників, складання звітів пов'язане з виконанням операцій за участю багатьох виконавців.

Для цього необхідна заздалегідь продумана система руху і програмування облікової інформації в просторі і часі. Упорядкованість цього процесу, руху документів і виконання різноманітних робіт, на практиці відома як документообіг (а з точки зору комп'ютеризації - рух необроблених даних).

Усі інструкції щодо запису операцій та процедури оформлення документів поточного обліку біологічних активів мають бути викладені в письмовій формі на самому зразку документації або в технічному завданні, що додається до зразка. Робочі інструкції можуть бути у текстовій (описовій) або конспектовій (оглядовій) формі. Опис робіт у текстовій формі складається у вигляді переліку робіт, які виконуються різними виконавцями під час обліку тієї чи іншої господарської операції.

Робочі інструкції повинні бути передані всім виконавцям і занесені до форми основного документа, який є матеріальним втіленням плану господарського документа. Ця інструкція складається головним бухгалтером і зберігається в бухгалтерії нарівні з іншими керівними документами. У досліджуваному господарстві необхідно завести робочу книгу чи альбом де містяться зразки документів та переліки облікових реєстрів.

Головному бухгалтеру слідкувати, щоб всі без винятку господарські операції, в тому числі із рухом довгострокових біологічних активів, повинні бути оформлені первинними документами та складені обов'язково у момент її здійснення, а якщо це можливо то безпосередньо після її закінчення.

Пропонуємо застосовувати всі необхідні первинні документи для приймання та списання з обліку довгострокових активів у ФГ «Білак», (табл. 3.1).

На кожну закуплену господарством тварину (безоплатний прийом тощо) або кожний введений в експлуатацію об'єкт багаторічних насаджень комісія, призначена керівником закладу, повинна складати рахунки. У разі безоплатного придбання об'єктів і введення в експлуатацію багаторічних насаджень виникає питання щодо визначення їх справедливої вартості. Тому складання акта прийому-передачі основних засобів та приймання-перевантаження багаторічних насаджень доцільно доручити постійній комісії з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Таблиця 3.1

Документування надходження і вибуття довгострокових активів

№ п/п	Документ	Окремі особливості використання
1.	Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ- 1)	Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснюється комісією, що призначається керівником підприємства, та оформляється цим актом. Складається цей документ декілька разів, а саме: - у разі збільшення вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму понесених витрат; - за досягнення насадженнями віку, ефективного їх використання. В акті наводяться такі відомості: найменування насаджень, їх оцінка, порода, вид і сорт, назва або номер ділянки, площа, рік посадки.
2.	Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ-2)	Оформляється формування основного стада тварин. Акт застосовується у випадках переведення тварин в основне стадо. Акт складає завідувач ферми у день формування основного стада. В ньому вказують облікові групи - з якої і в яку переведені тварини, ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличку), стать, масть та інші особливості, час народження, кількість голів, вагу, балансову вартість, прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою закріплені прийняті тварини.
3.	Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (форма № ДБАСГ-3)	У цьому документі вказують дані, які характеризують об'єкт, а саме: рік закладання; первісну вартість (переоцінку); суму нарахованого зносу заданими бухгалтерського обліку; причини списання; економічну (технічну) недоцільність або неможливість відновлення активів.
4.	Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (форма № ДБАСГ-4)	Вибракування продуктивної та робочої худоби, інших видів тварин відбувається за втрати ними господарсько корисних якостей: значного зниження продуктивності, втрати племінної або робочої цінності, захворювання невиліковними хворобами.

У господарстві, необхідно розробити Книгу обліку руху тварин, яка є підставою для складання місячного Звіту про рух тварин на фермі. Після закінчення звітного періоду примірник Звіту разом з первинними документами щодо руху тварин передавати у бухгалтерію. Другий примірник залишати на фермі у завідуючого.

З метою належної організації контролю за збереженням довгострокових активів, доцільно кожному об'єкту присвоювати інвентарний номер за порядково-серійної системи. Винятком становить лише багаторічні насадження. У таблиці 3.2 наведено аналіз первинних документів, які застосовуються у ФГ «Білак», для обліку довгострокових біологічних активів відповідно до методичних рекомендацій №73.

Таблиця 3.2

**Порівняльна характеристика основних документів
з обліку довгострокових біологічних активів у ФГ «Білак»**

Документ	Термін зберігання (роки)	Застосування	
		По нормативу	На підприємстві
Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1)	3	+	-
Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ-2)	3	+	+
Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (форма № ДБАСГ-3)	3	+	-
Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (форма № ДБАСГ-4)	3	+	+
Книга обліку руху тварин і птиці на фермі (ф. №ПБАСГ-12)	3	+	-

Як бачимо, що у досліджуваному підприємстві не застосовують всі передбачені уніфіковані форми первинних документів з обліку довгострокових біологічних активів.

Правильна організація системи бухгалтерського обліку підприємств є неодмінною вимогою контролю за правильністю ведення сучасного обліку довгострокових біологічних активів. Таким чином первинний документ виконує контрольну функцію.

Було визначено вище, що два фактори впливають на зміну справедливої вартості тварини порівняно з оцінкою на момент продажу: зміни ваги та інших якісних характеристик, а також цінові умови на активних ринках. На нашу думку, документальним підтвердженням справедливої вартості додаткових біологічних активів (на звітну дату) може слугувати Бухгалтерська довідка для визначення справедливої вартості (табл. 3.3).

Таблиця 3.3.

Бухгалтерська довідка №__ визначення справедливої вартості

Структурний підрозділ	ППП працівника за яким закріплені тварини	Облікова група тварин	Справедлива вартість на____(дата попередньої оцінки), грн.	Справедлива вартість на ____ грн.	Зміна справедливої вартості, грн.	Кореспонденція рахунків	
						дебет	кредит
Всього:							
Метод визначення справедливої вартості							

Цей документ залежить від методу, використаного для визначення справедливої вартості.

Відповідно до положень про структурні підрозділи та наказів про роботу, а також інших нормативних актів встановлюється графік обігу корпоративних документів.

Документообіг - це затверджений порядок руху документів із зазначенням мети і точного часу надходження та опрацювання документів у кожній інстанції, а також місцезнаходження виконавця, який підготував, перевірів або опрацював документи, і кінцевого терміну надходження документів до відділу бухгалтерії. Графік документообігу повинен сприяти вдосконаленню різноманітної роботи підприємства, посиленню функцій

бухгалтерського контролю, ритмічності роботи бухгалтерів та іншого персоналу, безпосередньо не пов'язаного з бухгалтерією, підвищенню рівня автоматизації облікової роботи. .

План документообігу складається головним бухгалтером, затверджується та доводиться до виконання керівником. Графік складається у двох примірниках: перший передається до структурного підрозділу, а другий як додаток до наказу про облікову політику господарства. Графіки документообігу можуть бути створені як для кожного виду документа окремо, так і для всього переліку документів, що використовуються в структурному підрозділі підприємства (таблиці групового документообігу). Такий варіант застосовується за умови невеликої кількості документів з одними і тими самими інстанціями просування.

Але перший варіант є доцільніший, оскільки можна детально описувати рух кожного виду документів, не обтяжуючи графік рядками для інших документів, що зайві для даного виду. В табл. 3.4 наведено графік документообігу «Акту на списання довгострокових активів тваринництва».

Останнім етапом документообігу є формування справ облікової служби господарства щоб організувати поточний і довготривалий процес зберігання за кожним видом. Обліковий архів підприємства може бути постійним і поточним.

Отже, для забезпечення керівника господарства необхідною інформацією про фактичну кількість оприбуткованої худоби та її списання і створення належної інформаційної основи оперативного контролю та з метою дотримання правил документообігу й вимог до оформлення операцій в обліку пропонуємо вище наведені заходи.

Для задоволення інформаційних потреб керівництва господарства та з метою проведення результативного оперативного контролю, пропонуємо розробити форму внутрішньої звітності – «Оперативне повідомлення про

фактичну кількість оприбуткованої, списаної та загиблої худоби» (за тиждень або добу).

Таблиця 3.4

Типовий графік документообігу Акту на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (форма № ДБАСГ-4)

Зміст окремої операції документообігу	Місце виконання	Виконавець	Строк виконання
1.Виписка Акту на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (форма № ДБАСГ-4)	Ферма	завferмою	в день вибуття
2.Встановлення причини вибуття тварин	Ферма	ветлікар	в день вибуття
3.Оформлення Акту на списання довгострокових біологічних активів тваринництва	Ферма	зоотехнік	в день вибуття
4.Засвідчення документа підписом особи, за якою закріплені тварини	Ферма	чабан, свинар	в день вибуття
5.Взаємні підписи осіб-членів комісії	Ферма	завferмою, зоотехнік, ветлікар	в день вибуття
6.Записи на зворотній стороні документа відомостей про одержання супутньої продукції і її використання	Ферма	завferмою	після здійснення операції
7.Задача Акту на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (форма № ДБАСГ-4)	Бухгалтерія	завferмою	наступний день після операції
8.Перевірка правильності записів у документі і підтвердження підписом	Бухгалтерія	бухгалтер	останній день місяця
9.Обробка документа (визначення шифру, балансової вартості)	Бухгалтерія	бухгалтер	раз на місяць

Запропонована Форма Оперативного повідомлення є інформаційним джерелом проведення якісного оперативного контролю в галузі тваринництва.

Окрім необхідності посиленого оперативного контролю за фактичною наявністю худоби, в тваринництві є й інші напрямки роботи, що потребують своєчасних спостережень, оглядів та аналітичних розрахунків і порівнянь.

Таким чином, інформація відіграє ключову роль в ефективному проведенні оперативного контролю в сільськогосподарських підприємствах.

Запропоновані внутрішні оперативні звіти про фактичний стан процесів народження, оприбуткування, росту і розвитку тварин є основою інформаційного забезпечення оперативного контролю.

3.3. Доцільність сучасних інформаційних технологій та систем в обліку довгострокових біологічних активів

Активне впровадження комп'ютерних технологій в економічне і соціальне життя відбувається поступово, це цілком зумовлено потребами. У міру розвитку суспільства постійно зростаючий масив інформації формується та обробляється так, як це потрібно суспільству. Одним із напрямів сучасного технічного прогресу є широка комп'ютеризація виробництва та управління.

Одним із основних і найефективніших шляхів вдосконалення існуючої організації обліку довгострокових біологічних активів є автоматизація. Завдяки автоматизації значно підвищується якість роботи та скорочуються витрати часу на обробку та передачу інформації.

Автоматизація обліково-аналітичних робіт забезпечує високу організованість роботи керівників, дозволяє значно скоротити витрати часу на розрахунки, а також створює умови для підвищення продуктивності праці та зниження затрат на оплату праці.

Управління сучасним підприємством можна розглядати як постійний обмін інформацією на внутрішньому (між усіма структурними підрозділами,

від початку роботи до закінчення служби управління) і зовнішньому (між підприємством і зовнішніми об'єктами) рівнях.

Використання комп'ютерних технологій спричинило значні зміни в організаціях бухгалтерського обліку. Завдяки зміні початкового методу обробки облікових даних розумне розташування облікових даних призводить до високошвидкісної звітної інформації, одноразового зберігання, багаторазової передачі та використання. Сучасна форма обчислювальної техніки базується на використанні персональних комп'ютерів і обчислювальних мереж. Його практичне застосування залежить від налаштування технічних засобів і вибору організаційних форм, що їх використовують.

Впровадження автоматизованої інтегрованої системи обліку, контролю та аудиту дозволяє не тільки комплексно вирішувати задачі бухгалтерського обліку, а й задачі контролю, аналізу та аудиту. За допомогою таких систем можна оцінювати реальний стан бізнесу, а також прогнозувати та моделювати управлінські рішення. У зв'язку з цим основною перевагою використання автоматизованих форм обліку на великих підприємствах є використання периферійного обладнання, де формується інформація.

Професійні автоматизовані робочі місця є основним засобом зв'язку між людиною та інформаційними системами, які виконують роль автономних робочих місць, інтелектуальних терміналів великих електронно-обчислювальних машин, робочих станцій у локальних мережах. Робоче місце автоматизації має відкриту архітектуру та легко адаптується, а також має професійну проблему спрямована на питаннях для конкретних предметних галузей і є способом спілкування експертів з інформаційними системами автоматизації.

Вибір електронно-обчислювальної машини важливий при створенні автоматизованого робочого місця бухгалтера. На практиці такий вибір зазвичай робиться інтуїтивно, без суворих вимог формалізації.

Аналізуючи використання сучасних інформаційних технологій у роботі бухгалтерської служби господарства, особливо в частині обліку наявних довгострокових активів, вважаємо за необхідне встановлення міні-бухгалтерії, оскільки її потенційні можливості будуть використані сповна.

Одним із найважливіших завдань автоматизації бухгалтерського обліку є стандартизація методичних вимог з точки зору обліку та підготовки первинної інформації з використанням нових методів і засобів. Найважливішим з них є впровадження в практику автоматизованого документування основного обліку реалізації продукції, робіт і послуг. Призначення автоматизованого документування - фіксація основної облікової інформації та її підготовка до автоматичної обробки. Система автоматичного відображення даних повинна забезпечувати формування інформації відповідно до вимог бухгалтерів.

Використання комп'ютерної техніки в бухгалтерському та складському обліку значно спрощує облік біологічних активів. При цьому всі прибуткові та видаткові документи оформляються щоденно в міру їх надходження зі складу.

Сучасна автоматизація обліку біологічних активів висуває нові вимоги до первинної інформації. Множинність форм подання такої інформації до бухгалтерії дозволяє вести зведений облік безпосередньо на основі основних документів без попереднього накопичення та узагальнення. Відмінності в технології документування в комп'ютеризованих системах бухгалтерського обліку полягають у наступному:

а) накопичення та попередня обробка облікових даних базується на використанні комп'ютерів безпосередньо на робочих місцях працівників бухгалтерії (цехах, складах, бухгалтеріях). При цьому зменшити документообіг паперових документів та здійснити перехід на технологію без паперового обліку;

б) обробка даних файлів здійснюється відповідно до принципу поєднання процесу складання вихідних файлів і введення їх у комп'ютерні бази даних;

в) можливість автоматичної реєстрації основної інформації за допомогою технічних датчиків, ваг, годинників, лічильників, мірних тар тощо. Цей прийом первинного обліку дозволяє отримувати всі необхідні звітні дані безпосередньо на підставі первинних документів, без попереднього оформлення облікових даних і ручного накопичення.

Використання електронного документообігу принесло великі зміни в організацію документів, по-перше, використання електронних носіїв первинної інформації та відповідних електронних оригіналів документів, по-друге, автоматичне редагування оригінальних документів.

Електронні документи - це документи, представлені в комп'ютерній формі. Особливість електронних документів це створення та обробка документів за допомогою комп'ютера.

Складання, оформлення та зберігання первинних документів у комп'ютеризованій документації багато в чому відрізняється від обробки даних на паперових носіях.

В системі автоматичного обліку основний документ можна підготувати вручну безпосередньо на місці здійснення господарської операції, без створення електронного основного документа. Потім цей документ передається в бухгалтерію для обробки. Бухгалтер (оператор) створює для нього проводку і додає її до хронологічного масиву даних – журналу операцій. При цьому документ вручну реєструється в основному журналі реєстрації документів.

Однією з головних переваг передачі документів безпосередньо з одного комп'ютера на інший є можливість отримання документів у підготовленому вигляді, який містить таблиці, схеми, малюнки тощо. Інформацію з таких

документів можна легко включити в інші документи та передати через мережі підприємства.

Реєстрація здійснюється шляхом заповнення реєстраційної картки на екрані комп'ютера та перенесення реєстраційного номера в саму справу з відбитком штампа з відміткою про отримання документа.

Обробляють, реєструють та контролюють їх виконання вхідних документів, які були отримані. Після цього файли відправляються в електронний архів, де зберігаються певний час.

Компактне зберігання, швидкий пошук необхідних документів, створення добірки документів на задану тему – все це можливо завдяки створенню електронних архівів.

Порівняно з некомп'ютерною формою бухгалтерського обліку, основні документи, облікові реєстри, звіти роздруковуються та зберігаються в архіві, а при комп'ютерній формі обліку електронні дані зберігаються в електронних сховищах даних.

Подвійний запис в комп'ютеризованому обліку зберігається, навіть якщо операції фіксуються після використання відповідних кодів. Принцип подвійності тепер реалізується на іншій основі – шляхом кодифікації всіх облікових операцій і розробки відповідних алгоритмів для отримання різних ступенів і рівнів облікових показників. Залежно від процедури обробки, одноразово записана інформація може бути використана багаторазово, в тому числі для отримання дебетових і кредитових оборотів у розрізі кореспондентського рахунку.

Для комп'ютеризації довгострокового обліку біологічних активів тваринництва використовуються різноманітні спеціальні програми.

Програма «Парус» - спеціалізована програма для організації комплексного та аналітичного обліку, складання звітності та основних документів. Процедура є однією з наймасштабніших, оскільки бухгалтери можуть самостійно пристосовувати її до будь-яких змін в облікових

характеристиках, законодавстві та формах звітності, що стосуються їх установ. Програма дозволяє автоматизувати різні ланки бухгалтерського обліку: каси, банки, матеріали, товари, основні засоби, податкові розрахунки та ін. Програма характеризується швидкістю роботи, зручною та простою у використанні.

Найбільш важливою особливістю цієї програми, яка має велике значення для приватних підприємств, є те, що програма реалізує прості вимоги до систем прикладного програмного забезпечення з точки зору інтеграції з іншими системами програмного забезпечення.

Ці вимоги задовольняються завдяки функції експорту бази даних, текстовому формату та формату електронної таблиці Excel. Тобто всі програми, що працюють в системі Windows, можуть обмінюватися цифровою, текстовою та графічною інформацією через універсальний буфер обміну.

При цьому програма дозволяє відслідковувати розрахунки з конкретними покупцями та постачальниками з урахуванням наявності та руху товарів і основних засобів, виконання договорів, нарахування заробітної плати та розрахунки з відповідальними особами.

Однак, щоб вести облік аналізів сільськогосподарських тварин, потрібна спеціальна настройка програми, оскільки галузь тваринництва унікальна як своєю специфікою, так і самим обліком. Інформаційним забезпеченням тут виступає вхідна інформація у вигляді змінної (одноразової) інформації з вихідного документа.

Використання програми «1С: Бухгалтерія» в бухгалтерії потребує значних фінансових витрат, які можуть собі дозволити не всі підприємства. Але що стосується конкретного напрямку звітності – розрахунків акцизного податку, то за наявності комп'ютерної підтримки та програми Microsoft Office Access на підприємстві можна за допомогою декількох логічних операцій створити базу даних з необхідною інформацією.

Порівняльна характеристика бухгалтерських програм наведена в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Порівняльна характеристика бухгалтерських програм в Україні

№ з/п	Параметри	Інфо-Бухгалтер	1С: Бухгалтерія	Парус	БЕСТ
1.	Ведення кількох юридичних осіб	+	+	+	+
2.	Розбиття проводок на господарські операції	+	+	+	+
3.	Можливість вести облік в будь-якій системі оподаткування без додаткової переустановки	-	+	-	-
4.	Наявність типових документів	+	+	+	+
5.	Набір стандартної звітності	+	+	+	+
6.	Можливість створення нових документів	+	+	-	-
7.	Можливість створення нових стандартних звітів	-	+	-	-
8.	Забезпечення електронного документообігу з органами казначейства в частині розрахунково-платіжних документів і звітності	+	-	+	-
9.	Можливість користування програмою без попереднього навчання	+	-	+	+

Впровадження автоматизованої інтегрованої системи обліку, контролю та аудиту дозволяє не тільки комплексно вирішувати задачі бухгалтерського обліку, а й задачі контролю, аналізу та аудиту. За допомогою таких систем можна оцінювати реальний стан підприємства, а також прогнозувати та моделювати управлінські рішення. У зв'язку з цим основною перевагою використання автоматизованих форм обліку на великих підприємствах є використання периферійного обладнання, де формується інформація.

Отже, як ми побачили, застосування сучасних комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку дасть змогу по-новому організувати процеси обробки обліково-економічної інформації господарства.

РОЗДІЛ 4.

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Аналіз стану охорони праці у фермерському господарстві «Білак»

Основоположним законодавчим документом у галузі охорони праці є Закон України «Про охорону праці». Цей Закон визначає основні положення щодо реалізації конституційного права працівників на охорону їх життя і здоров'я у процесі трудової діяльності, на належні, безпечні і здорові умови праці, регулює за участю відповідних органів державної влади відносини між роботодавцем і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні. Основним законодавчим документом, що регламентує вимоги щодо пожежної безпеки є Закон України «Про пожежну безпеку». Цей Закон визначає загальні правові, економічні та соціальні основи забезпечення пожежної безпеки на території України, регулює відносини державних органів, юридичних і фізичних осіб у цій галузі незалежно від виду їх діяльності та форм власності.

Відповідальність за охорону праці виробничих галузей у ФГ «Білак» несе керівник та головний інженер. Вони проводять з працівниками інструктаж з техніки безпеки, слідкують, щоб вони виконували роботу тільки зі спеціальності.

На виробничих ділянках, які є складовими частинами виробничої галузі, відповідальність за стан охорони праці покладається на завідувача фермою та бригадирів. Вони проводять інструктаж з техніки безпеки на робочому місці, слідкують за справністю обладнання, наявністю та ефективним використанням індивідуальних засобів захисту.

Головним організатором щодо забезпечення робіт з охорони праці є інженер. Він здійснює контроль за її станом в цілому по господарству і на

виробничих ділянках, веде облік та розслідує причини нещасних випадків, розробляє заходи щодо покращення умов праці.

У досліджуваному ФГ «Білак» є в наявності журнал реєстрації інструктажів з техніки безпеки і пожежної безпеки.

Встановлено, що основними причинами нещасних випадків у господарстві є робота працівників без спецодягу, використання несправних інструментів і машин, відсутність захисних кожухів на обертових частинах машин і механізмів, тощо.

Крім цього, в досліджуваному господарстві й надалі не дотримуються строків технічного огляду техніки. В деяких приміщеннях пошкоджена вентиляція та ізоляція електричного струму. Це в значній мірі пояснюється фінансовим становищем господарства і обмеженістю виділення коштів на заходи з охорони праці.

Дослідження і оцінка показників охорони праці дають змогу аналізувати виробничі травми і професійні захворювання. Таким чином на основі встановлених причин вдається вжити відповідних заходів щодо запобігання виробничих травм чи аварій у майбутніх аналогічних виробничих ситуаціях.

Найбільш поширеними показниками стану безпеки праці є частота травматизму – $P_{чТ}$, важкість $P_{ТТ}$, і втрати $P_{ТВТ}$, які дають можливість вивчати динаміку травматизму, порівнювати і аналізувати [3]:

$$P_{чТ} = T \times \frac{1000}{P}, \quad (4.1)$$

$$P_{ТТ} = \frac{D_T}{T}, \quad (4.2)$$

де T – кількість випадків травмування за звітний період; P – середньооблікова кількість працівників; D_T – кількість днів непрацездатності травмованих.

Показник втрат працездатності, що узагальнює збитки $P_{НТ}$ через травми

у підприємстві – це кількість людино-днів непрацездатності, що припадає на 100 працівників:

$$P_{HT} = 1000 \times \frac{D_T}{P}. \quad (4.3)$$

Таким чином, зазначені коефіцієнти якісно оцінюють показники, що взаємно доповнюють один одного.

З дією шкідливих чинників на робочому місці можуть виникати виробничі отруєння або захворювання, для їх аналізу визначають показники частоти захворювань $P_{ЧЗ}$, важкості $P_{ТЗ}$ та втрат працездатності $P_{ДЗ}$ через захворювання (на 100 працівників):

$$P_{ЧЗ} = 3 \times \frac{100}{P}, \quad P_{ВЗ} = \frac{D_3}{3}, \quad (4.5)$$

$$P_{ДЗ} = D_3 \times \frac{100}{P}, \quad (4.6)$$

де 3 – кількість випадків захворювань; D_3 – кількість днів непрацездатності (через захворювання) за звітний період; P – кількість працівників.

Таблиця 4.1

Основні показники стану охорони праці у ФГ «Білак», 2019-2021 р.р.

Показники	Умовні позначення	Роки		
		2019	2020	2021
Середньоспискове число працюючих, чол.	Пр	9	8	9
Кількість нещасних випадків	Т	1	-	-
Кількість потерпілих, чол.	П1	1	-	-
Кількість днів непрацездатності, люд.-дні.	Дн	14	-	-
Показник частоти травматизму	Пч	7	-	-
Показник кількості травматизму	Пт	14	-	-

Як свідчать дані таблиці 4.1, загальний рівень травматизму у ФГ «Білак» за 2019-2021 рр. знижується.

4.2. Планування заходів з покращення охорони праці та їх фінансування

Для покращення стану охорони праці в господарстві необхідно розробити ряд заходів, зокрема:

- більше уваги приділяти вивченню правил безпечних умов праці;
- затвердити раціональний розмір саду і ягідників господарства;
- широко використовувати наглядну агітацію безпечних умов праці;
- більше уваги приділяти виробничій санітарії механізаторів;
- усунути працівників від безпосереднього контакту з небезпечними отрутохімікатами;
- забезпечити працівників господарства спецодягом, спецвзуттям та іншими засобами індивідуального захисту;
- забезпечити виробничі приміщення новими вогнегасниками, засобами медичної допомоги.

Виконання цих і інших заходів в значній мірі повинні покращити стан охорони праці в господарстві. Щодо планування заходів з покращення охорони праці, то в досліджуваному господарстві складають відповідний план, що включає перелік певних заходів. Дані про виконання заходів з охорони праці у ФГ «Білак» наведено в табл. 4.2

Таблиця 4.2

Заходи з охорони праці та витрати коштів на їх здійснення у ФГ «Білак»

Зміст заходів	Вартість робіт на 2021 р., грн.	Відповідальний
Забезпечення працівників спецодягом, спецвзуттям	10600	керівник
Комплексна механізація і автоматизація виробничих процесів	15100	механік
Покращення санітарно-гігієнічних умов праці у виробничих приміщеннях	11400	механік
РАЗОМ	37100	

Дані таблиці свідчать, що для повного покращення умов охорони праці господарству необхідно виділити суму у розмірі 37100,00 грн. Ця сума буде використана на забезпечення працівників спецодягом та спецвзуттям; на покращення санітарних умов праці на полях та фермах господарства.

Джерелами фінансування заходів щодо поліпшення умов праці на підприємстві можуть бути власні кошти підприємства, благодійні внески тощо.

Що стосується економічного результату, то впровадження заходів з покращення умов праці дасть змогу досягнути економії за рахунок зменшення збитків внаслідок аварій, нещасних випадків в економіці в цілому та на кожному підприємстві.

4.3. Економічна ефективність заходів з поліпшення охорони праці

Для поліпшення охорони праці впроваджується ряд заходів, а для встановлення ефективності впровадження цих заходів необхідно провести певні розрахунки. У результаті реалізації заходів з охорони праці створюється певний соціальний і економічний ефект, який виражається, з одного боку, підвищенням продуктивності праці, збільшенням обсягу випуску продукції за рахунок повного використання номінального фонду робочого часу і основних виробничих фондів, а з іншого – зниженням матеріальних затрат внаслідок травматизму і захворювань за рахунок зниження оплати листків непрацездатності.

Для отримання початкових даних складаємо таблицю показників (табл. 4.3).

Заплановані заходи поліпшення стану безпеки праці відображають особливості схеми удосконалення системи управління безпекою праці. Фінансування безпеки праці у розмірах відповідно до вимог законодавства, використання наявних джерел і схем для поліпшення умов праці і відповідні

розрахунки економічного ефекту показують важливість охорони праці для сучасного виробництва.

Таблиця 4.3.

**Показники матеріальних наслідків травматизму у
ФГ «Білак», 2021 р.**

Показник	Значення показника
Втрати праці в результаті виробничого травматизму, дні	14
Середньоденна заробітна плата одного працівника, грн.	220,32
Витрати на оплату лікарняних листків, грн.	3084,48
Середньоденна вартість виробітку одного працівника, грн.	297,00
Вартість недоданої продукції у результаті виробничого травматизму, грн.	4158,00
Економічний ефект від реалізації заходів покращання умов і безпеки праці, грн.	45906
Планована сума коштів покращання безпеки праці, грн.	36650
Термін окупності затрачених на безпеку праці коштів, роки	1,3

4.4. Безпека в надзвичайних ситуаціях

Забезпечення захисту населення і території у разі загрози та виникнення надзвичайних ситуацій є одним з найважливіших завдань держави. Захист населення в Україні регламентується Законом України «Про цивільну оборону України».

Згідно з термінологією, прийнятою в законодавстві України, надзвичайна ситуація техногенного та природного характеру - це порушення нормальних умов життя і діяльності людей на окремій території чи об'єкті на ній або на водному об'єкті, спричинене аварією, катастрофою, стихійним лихом або іншою небезпечною подією, у тому числі епідемією, епізоотією, епіфітотією, пожежею, що призвело (може призвести) до неможливості проживання населення на території чи об'єкті, здійснення там господарської діяльності, загибелі людей та/або значних матеріальних втрат.

Захист населення і території є системою загальнодержавних заходів, які реалізуються центральними і місцевими органами виконавчої влади, органами управління з питань надзвичайних ситуацій та цивільного захисту, що забезпечують виконання організаційних, інженерно-технічних, санітарно-гігієнічних, протиепідемічних та інших заходів у сфері запобігання та ліквідації надзвичайних ситуацій.

Загроза життєво важливих інтересів громадян, держави, суспільства поділяється на зовнішні і внутрішні. Зовнішні загрози безпосередньо пов'язані з життєдіяльністю населення і держави у разі розв'язання сучасної війни або локальних збройних конфліктів, виникнення глобальних техногенних екологічних катастроф за межами України, які можуть спричинити негативний вплив на населення та територію. Внутрішні загрози пов'язані з надзвичайними ситуаціями техногенного і природного характеру або можуть бути спровоковані терористичними діями.

Що стосується досліджуваної території, то їй характерні такі стихійні лиха: сильний вітер, повінь, снігопади та заметілі, ожеледиці, пожежі. Для їх запобігання пропонується ряд заходів. При сильному вітрі: зачинити вікна та відійти від них; загасити вогонь у печах; перейти у внутрішні приміщення; якщо лихо вас спіткало на відкритій місцевості – щільно притиснутися до землі на дні якого-небудь заглиблення. При повені: терміново вийти з будинку; якщо повінь розливається повільно, необхідно перенести майно; коли людина опинилася у воді – їй необхідно зняти важкий одяг.

При сильному снігопаді та заметілі виходити з дому тільки в разі необхідності; попереджати рідних, куди йдете, за яким маршрутом; при рухові автомобілем під час погіршення погоди краще перечекати.

При ожеледиці ходити не поспішаючи; не тримати руки в кишенях; обходити металеві кришки люків; не перебігати проїжджу частину дороги.

При пожежах не входити в зону задимлення; дихати через вологу тканину; якщо загорівся одяг, треба лягти на землю та збити полум'я; виходити із зони пожежі треба проти вітру.

Отже, як видно з цього розділу, на сьогоднішній день потрібно проводити навчання з населенням з питань дій у надзвичайних ситуаціях.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На підставі проведених досліджень можна зробити такі висновки:

1. Особливості аграрного сектору істотно впливають на організацію і технологію виробництва, що в свою чергу впливає на побудову системи бухгалтерського обліку. До цих специфічних об'єктів обліку належать довгострокові біологічні активи.

2. Облік біологічних активів на сьогодні регулюється П(С)БО 30 «Біологічні активи», відповідно до п. 4 довгострокові біологічні активи - усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. Більш детальне визначення надає Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, до довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі.

3. В бухгалтерському обліку найпоширенішою є класифікація біологічних активів за строком використання. Саме поділ на поточні і довгострокові біологічні активи використовується при складанні балансу. Важливим, є поділ довгострокових біологічних активів на ті, що підлягають амортизації і на ті, що не підлягають амортизації. Основним завданням тваринництва є збільшення поголів'я сільськогосподарських тварин, підвищення продуктивності і племінних якостей, збільшення загального виробництва продукції тваринництва. Місцевість має велику кількість природних пасовищ і сіножатей, що дає можливість створити потужну кормову базу.

4. У досліджуваному господарстві облік довгострокових біологічних активів ведеться на рахунку 16, який призначено для узагальнення інформації про їх наявність та рух власних або отриманих на умовах

фінансової оренди даних активів. У господарстві використовуються тільки субрахунки: 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», оскільки відсутні багаторічні насадження.

5. Синтетичний облік довгострокових біологічних активів ведеться в Журналі-ордер № 4 А с.-г. В кінці місяця кредитовий оборот рахунку 16 з Журнальну-ордера № 4 А с.-г. переносять в Головну книгу. З метою організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та підготовки інформації для приміток до фінансової звітності ведуть (пристосовану) Відомість № 4.2 с.-г.

6. Процедури ідентифікації та оцінки біологічних активів залежать від джерела їх придбання, стадії використання та ринкових умов. Відповідно до П(С)БО 30 передбачено, що збільшення (зменшення) балансової вартості біологічних активів, оцінених на дату балансу за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на момент продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інші операційні витрати).

З метою вдосконалення організації обліку та контролю довгострокових біологічних активів необхідно:

1. Дотримуватися всіх нормативно-правових актів Організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

2. Належну увагу приділяти формуванню облікової політики як засобу досягнення достовірності та своєчасності інформації для прийняття управлінських рішень.

3. При оцінці довгострокових біологічних активів дотримуватись вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.

4. Удосконалення форм первинних документів, що застосовуються у тваринництві повинно поєднувати накопичений досвід, використовувати існуючі вихідні форми первинного обліку та подальше їх удосконалення шляхом введення нових реквізитів і показників. Документальне підтвердження справедливої вартості біологічних активів на звітну дату здійснювати у розробленій нами «Бухгалтерській довідці визначення справедливої вартості» (пропонується).

5. Оптимізації первинних документів можна досягти шляхом впровадження в обліковий процес операційних процедур та графіків документообігу.

6. Приділяти більше уваги внутрішньому контролю, щоб можна було оперативно впливати на негативні явища у виробничому процесі та бухгалтерській роботі.

При проведенні інвентаризації дотримуватись положень «Методичних рекомендацій по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств».

7. У господарстві провести підготовчу роботу до застосування сучасної бухгалтерської програми, що сприятиме підвищенню ефективності обліку та прискорить отримання інформації, необхідної для управління підприємством.

8. З метою збереження стабільного та низького рівня виробничого травматизму в майбутньому необхідно збільшити фінансування видатків на охорону праці, особливо в частині забезпечення працівників засобами індивідуального захисту, основними засобами гасіння пожеж, покращення стану охорони праці на виробництві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бралатан В.П. Методологія аудиту сільськогосподарських підприємств. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2012. №2 (64). С. 15-19.
2. Брик М. Проблемні питання обліку довгострокових біологічних активів та їх відображення у звітності. Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації: матер. Міжнар. наук. практ. конф. за участю іноз. студ. Тернопіль: Астон, 2016. С. 38-39 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/tbitstream/316497/2792/1/%D0%91%D1%80%D0%B8%D0%BA%20%D0%9C..pdf>
3. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії. Облік та фінанси в АПК. 2016. № 1. С. 87-90.
4. Гончаренко Н.В. Облік та аналіз біологічних активів. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», Київ, 2010. 17 с.
5. Гончаренко Н.В. Облік довгострокових біологічних активів рослинництва: стан і напрями удосконалення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://econom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/science/articles/Goncharenko/Accounting_of_long_term_biological_assets_crop_condition_and_direction_of_improvement.pdf.
6. Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2-е вид., перероб. і доп. К. : Центр учбов. літ-ри, 2015. 424 с.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. –

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

8. Кузик Н. П. Внутрішній контроль як основа ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств / Н.П. Кузик, О.А. Боярова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Вип. 154, ч. 3. 2010. С .178-183.

9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://magazine.faaf.org.ua/content/view/248/37/>.

10. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств / Наказ Міністерства аграрної політики від 4.06.2009 р. N 390 «Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування».[Електронний ресурс] . – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=98&ArtD=876>.

11. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві: затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. Все про бухгалтерський облік. 2010. № 77 (623). С. 1-26.

12. Миронова Ю.Ю. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Економіка і регіон*. 2015. №1 (50). С. 109-113.

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027.

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом

Міністерства фінансів України від 07.02.2015 р. № 73. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

15. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. Режим доступу : www.minfin.gov.ua

16. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. Режим доступу : www.rada.gov.ua

17. Остапчук О.В. Класифікація біологічних активів як об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.vsau.org/getfile.php/1763.pdf>.

18. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій: в ред. Наказу М-ва фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

19. Погрібняк Д.С. Особливості проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах. *Управління розвитком*. 2014. № 12 (175). С. 72-74.

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua>.

21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005р. № 790. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.dtki.ua/ua/accounting/chart-of-account/23423>.

23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

24. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2016 № 2258-VIII // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/page2>.

25. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон від 22.05.03 р. № 851-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

26. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

27. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

28. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та довгострокових біологічних активів : Наказ Міністерства аграрної політики від 21 лютого 2008 року № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN39760.html.

29. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

30. Пшенична А.Ж. Аудит. Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2018. 320 с.

31. Сарапіна О.А. Проблемні питання визнання та класифікації довгострокових біологічних активів. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2013. № 3. С. 82-85.
32. Стадник С. Облік у тваринництві. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 37. С. 18-36.
33. Уланчук В. С. Особливості обліку довгострокових біологічних активів у садівництві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 5. С. 29-36.
34. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами [Текст]: підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова [та ін.] ; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 7-те вид., перероб. і допов., К.: Алерта. 2015. – 1042 с.
35. Шарий Т. Облік реалізації довгострокових біоактивів за ціною, нижчою за собівартість. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 11. С. 14-16.
36. Шара Є.Ю. Фінансовий облік – 1 : навч. посіб. К. : Центр навч. л-ри, 2012. 408 с.
37. Яловега Л. Біологічні активи тваринництва: обліковий аспект [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2013_11_21_22_kampodilsk/sekcija_3_2013_11_21_22/biologichni_aktivi_tvarinnictva_oblikovij_aspekt/37-1-0-756.
38. Report on the observance of Standards and codes (ROSC) Accounting and Auditing. August 15, 2002. – <http://www.worldbank.org/ifa/rocs.ukr.pdf>