

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя
Факультет економіки і менеджменту
(повна назва факультету)
Кафедра обліку і аудиту
(повна назва кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня

магістр

(назва освітнього ступеня)

на тему: Організаційно-методичні аспекти обліку, аналізу та аудиту
біологічних активів сільськогосподарських підприємств
(на прикладі ТОВ «Захід-Агро МХТ»)

Виконала: студентка 6 курсу, групи ПОМ-61
спеціальності 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

(підпис)

Кушнір А.М.

(прізвище та ініціали)

Керівник

(підпис)

Співак С.М.

(прізвище та ініціали)

Нормоконтроль

(підпис)

Співак С.М.

(прізвище та ініціали)

Завідувач кафедри

(підпис)

Павликівська О.І.

(прізвище та ініціали)

Рецензент

(підпис)

Гарматій Н.М.

(прізвище та ініціали)

Тернопіль
2020

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	6
1.1 Економічна сутність та класифікація біологічних активів	6
1.2 Визнання та порядок оцінки поточних біологічних активів	11
1.3 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства	16
Висновки до розділу 1	20
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТОВ «Захід-Агро МХТ»	21
2.1 Організаційно-методичні аспекти обліку біологічних активів	21
2.2 Організація первинного та аналітичного обліку поточних біологічних активів	27
2.3 Організація синтетичного обліку поточних біологічних активів	30
Висновки до розділу 2	37
РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ТОВ «Захід-Агро МХТ»	38
3.1 Методика проведення внутрішнього аудиту поточних біологічних активів	38
3.2. Організація аналітичної роботи компанії та аналіз господарської діяльності	43
3.3. Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів підприємства	49
Висновки до розділу 3	55
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	56
4.1. Організація системи охорони праці на ТОВ «Захід-Агро МХТ»	56
4.2. Безпечне поводження із забороненими до використання, змішаними, неопізнаними пестицидами та агрохімікатами	60
Висновки до розділу 4	67
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	68
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	70
ДОДАТКИ	74

АНОТАЦІЯ

Кушнір А.М. Організаційно-методичні аспекти обліку, аналізу та аудиту біологічних активів сільськогосподарських підприємств(на прикладі ТОВ «Захід-Агро МХТ») – Кваліфікаційна магістерська робота. Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя, Тернопіль, 2020 р.

У роботі проведено дослідження економічної сутності поточних біологічних активів сільськогосподарського підприємства, розглянуто методичні аспекти їх визнання, класифікації і оцінки, відображення синтетичного та аналітичного обліку та методика проведення аналізу та контролю. Основною метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних аспектів і розробка практичних рекомендацій із удосконалення організації обліку, аналізу і контролю поточних біологічних активів у рослинництві на прикладі ТОВ «Захід-Агро МХТ».

Ключові слова: облік, аналіз, аудит, оцінка, поточні біологічні активи, тваринництво, рослинництво, внутрішній контроль.

ВСТУП

Актуальність теми. Виробництво сільськогосподарської продукції займає одне з провідних місць у розвитку агропромислового комплексу України, та носить пріоритетне значення для забезпечення стабільного розвитку економіки в цілому. Сільськогосподарська продукція є сировинною базою ряду галузей промисловості та займає важливе місце у формуванні експорту продовольчих товарів держави. Забезпечення ефективного виробництва сільськогосподарської продукції рослинництва в Україні дозволить протистояти негативним тенденціям щодо стрімкого росту населення планети, поглиблення глобальної економічної, фінансової та екологічної кризи та забезпечити продовольчу безпеку в країні. Для цього на сучасному етапі розвитку системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні відбувається її поступове приведення у відповідність до Міжнародних стандартів, враховуючи особливості національної економіки. Основною відмінністю бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах є те, що більшість операцій пов'язана з відображенням руху біологічних активів. Оскільки біологічні активи сільськогосподарських підприємств можуть складати до 50 % від всієї валюти балансу підприємства, то значну увагу необхідно приділити саме визначенню, організації обліку, оцінці та контролю даного активу, який генерує основну частину прибутку. Звідси і випливає актуальність обраної теми магістерської роботи, при цьому особливого значення набувають питання організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів із урахуванням міжнародного досвіду.

Прийняття 1 січня 2003 року Міжнародного стандарту з бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» та створення на його основі П(С)БО 30 «Біологічні активи» відображають узагальнюючі організаційно-методичні підходи до формування системи обліку, визначають загальні принципи оцінки біологічних активів, формування доходів і витрат та визначення на їх основі фінансових результатів. Проте є велика кількість об'єктів, що відносять до

біологічних активів та є різними за своєї сутністю, тому даний стандарт не забезпечує однозначності щодо основних категорій організації обліку, аналізу та аудиту біологічних активів сільськогосподарських підприємств.

Питання організації і методики обліку, аналізу та контролю біологічних активів сільськогосподарських підприємств достатньо широко розглянуті як вітчизняними, так і зарубіжними економістами, серед них доцільно виділити Ф. Бутинець, Т. Вовчук, С. Голов, В. Жук, Г. Кірейцев, М. Огійчук, В. Пархоменко, Л. Сук та інші, проте, на сьогодні залишається багато нерозкритих питань з організації і методики бухгалтерського обліку біологічних. Належна система організації обліку біологічних активів дозволить підвищити якість облікової інформації та стане основою керівництву для прийняття управлінських рішень та підвищення ефективності діяльності підприємств.

Мета та завдання дослідження. Метою магістерського дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку аналізу та контролю використання поточних біологічних активів рослинництва на прикладі ТОВ «Захід-Агро МХТ».

Для виконання поставленої мети визначені наступні завдання:

- визначити сутність економічної категорії поняття «біологічні активи» та «поточні біологічні активи»;
- проаналізувати положення нормативно-правових актів що регламентують процес ведення обліку та оцінки біологічних активів;
- оцінити систему документування біологічних активів на підприємстві;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку, аналізу та аудиту біологічних активів.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є господарські операції щодо відображення в обліку та аналізі біологічних активів рослинництва в ТОВ «Захід-Агро МХТ». Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних аспектів, а також діюча практика обліку, аналізу та аудиту біологічних активів на підприємствах АПК.

Методи дослідження. Теоретичною основою даного дослідження є положення діалектичного методу пізнання, в процесі дослідження проаналізовано роботи провідних вітчизняних та зарубіжних економістів з організації обліку біологічних активів, Міжнародні стандарти фінансової звітності та національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, а також нормативно-правові акти, що регулюють ведення бухгалтерського обліку. При вивченні окремих питань було використано загально-економічні методи, зокрема на етапі збору та систематизації даних для проведення дослідження застосовано індуктивний метод; у процесі теоретичного формулювання проблеми – дедуктивний метод; для поєднання економічних складових окремих явищ використано методи аналізу і синтезу; при формуванні пропозицій щодо покращення обліково-аналітичного забезпечення в управлінні біологічними активами застосовувались методи спостереження, групування та узагальнення.

Наукова новизна одержаних результатів. Запропоновано комплекс дій щодо удосконалення організації обліку наявності та руху біологічних активів підприємстві. Розроблено пропозиції щодо удосконалення системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві:

Практичне значення одержаних результатів. Практична цінність даної кваліфікаційної роботи полягає в тому, що використання на практиці запропонованих заходів із вдосконалення системи бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього контролю ТОВ «Захід-Агро МХТ» підвищить економічну ефективність підприємства.

Обсяг і структура роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи склав 78 сторінок, в роботі 26 таблиць і 15 рисунків, список використаних джерел нараховує 51 джерело.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1.1 Економічна сутність та класифікація біологічних активів

Процес реформування системи бухгалтерського обліку та адаптація її до міжнародних стандартів, постійно перебувають в центрі уваги науковців-економістів. Аналіз наукових робіт з організації обліку біологічних активів показав, що у переважній більшості висвітлено питання, які можна поділити на такі групи: облік біологічних активів; формування та аналіз доходів і витрат; визначення та контроль фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Проте практично не розглядається визначення економічної категорії, поняття та складу поточних біологічних активів, що викликає необхідність удосконалення бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту таких специфічних активів.

Об'єкти обліку біологічних активів, як зазначалося раніше, можуть займати значну частку з усієї сукупності активів сільськогосподарських підприємств, є основою виробництва продукції і відповідно – основним джерелом формування фінансових результатів. При цьому вони виступають одним з найважливіших факторів, що забезпечують ефективне функціонування сільськогосподарського підприємства.

Однією з найбільших проблем на етапі організації обліку біологічних активів підприємства є складність ідентифікації та віднесення таких об'єктів до визначених груп, що зумовленою недостатнім розкриттям економічної сутності поняття «біологічні активи» у науковій літературі.

У П(С)БО 30 сказано, що «...біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» [45].

В Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку № 41 дано ще коротше визначення: «біологічні активи – це жива тварина або рослина» [28], яке зовсім не розкриває зміст даної категорії, та не визначає об'єкти обліку. А враховуючи, що об'єктами обліку можуть виступати лише активи, які підприємство контролює в результаті минулих подій та використання яких, очікувано повинно привести до формування майбутніх економічних вигод, тому не всі рослини та тварини можуть бути об'єктами обліку. Також даний МСБО визначає поняття «біологічні трансформації як процес росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів» [28]. В цей же час національний П(С)БО 30 розглядає поняття «біологічні перетворення» як зміну кількісних і якісних величин біологічних активів без уточнення самих процесів перетворення.

В науковій літературі існує більше 50 визначень економічної сутності поняття «біологічні активи», які розкривають різні аспекти обліково-аналітичної сутності, складу та структури. Усі дефініції є досить різноманітними твердженнями з визначення економічної категорії біологічних активів, але всі вони побудовані на основі сформованого у П(С)БО 30 визначення. Основні з них наведені у додатку А.

У П(С)БО 30 «Біологічні активи» практично відсутній порядок відображення в обліку біологічних активів, основні облікові аспекти більш детально розглянута у Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Мінфіну України від 29.12.06 р. № 1315 [27], проте чіткої схеми організації та ведення обліку дані документи не дають.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» формулює основні дефініції з обліку біологічних активів.

Таким чином, узагальнивши зазначені аспекти, сутність поняття біологічні активи можна визначити як сукупність природних ресурсів, що представлені рослинами і тваринами, що використовуються для отримання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних та призведе в

майбутньому до формування економічних вигод. А під сільськогосподарською продукцією слід розуміти актив, що отриманий в результаті відокремлення від біологічного активу та призначений для реалізації чи внутрішнього споживання.

Таблиця 1.1

**Розкриття дефініції з обліку біологічних активів згідно з Положенням
(стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [45]**

№	Термін	Трактування терміну
1	Біологічний актив	Тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди
2	Біологічні перетворення	Процес якісних і кількісних змін біологічних активів
3	Витрати на місці продажу	Витрати, пов'язані з реалізацією біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції
4	Група біологічних активів	Сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин
5	Довгострокові біологічні активи	Біологічні активи, які не є поточними біологічними активами
6	Додаткові біологічні активи	Біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень
7	Поточні біологічні активи	Біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі
8	Сільськогосподарська продукція	Актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання

Іншими важливими характеристиками, що визначають особливості їх обліку та формують їх відмінності від інших видів активів підприємства є врахування того, що такі активи є живими організми, на які впливають природні фактори. Ці особливості визначають основні аспекти їх обліку та характеризують відмінність у порівнянні з іншими видами активів підприємства.

Для більш повного розуміння сутності дефініції «біологічні активи» необхідно розглянути їх класифікацію. Потреба у класифікації активів визначається різноманітністю і способом використання в основних галузях сільськогосподарського виробництва на: рослинництво та тваринництво; а в залежності від строку використання поділяють на довгострокові та поточні біологічні активи.

Так само як і при формуванні визначень, кожен автор подає власну класифікацію, тому спочатку проаналізуємо класифікацію, викладену в нормативно-правових актах, що здійснюють регулювання системи обліку в сільському господарстві. Згідно з класифікацією наведеною у П(С)БО 30 «...для цілей бухгалтерського обліку біологічні активи класифікують за певними групами: довгострокові; поточні; додаткові та за галузями виробництва: рослинництво і тваринництво» [28]. Саме такий принцип є визначальним при віднесенні об'єктів обліку, розрахунку калькуляцій, проведенні оцінки біологічних активів та визначення результатів діяльності.

У науковій літературі біологічні активи також класифікують на активи сільськогосподарського та несільськогосподарського призначення. Сільськогосподарські – це активи, які створюють сільськогосподарську продукцію (інші додаткові біологічні активи), що призначені для реалізації або внутрішнього використання у поточній діяльності. До несільськогосподарських активів відносять поточні запаси, що утримуються для реалізації або неможливо визначити напрями їх використання. До інших біологічних активів відносять багаторічні насадження та тварини, які вирощуються і утримуються не утворюючи сільськогосподарську продукцію (лісосмуги, парки, декоративні рослини, зоопарки тощо).

Якщо біологічний актив, визнаний активом в результаті минулих подій, але є ймовірність, що підприємство не отримає в майбутньому економічної вигоди від його використання, та його у звітному періоді відносять до інших витрат операційної діяльності [7]. З цього випливає, що на практиці більшість

видів біологічних активів та сільськогосподарської продукції можна враховувати до початку збору або до продажу.

В залежності від галузі біологічні активи поділяються на: біологічні активи рослинництва та біологічні активи тваринництва. При цьому, згідно з П(С)БО 30, «поточні біологічні активи – це активи, що здатні приносити сільськогосподарську продукцію (додаткові біологічні активи) або формувати в економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців» [13]. Це зазвичай рослини з життєвим циклом менше 12 місяців, а саме озимі та ярі зернові культури, однолітні трави, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Довгостроковими вважаються всі інші біологічні активи, які не включені до поточних. При цьому додатковими біологічними активами є активи, що отримані процесі біологічних перетворень [11].

Іншою важливою класифікаційною ознакою є методика оцінки вартості біологічних активів. Дана класифікаційна ознака виділена в окрему категорію, оскільки безпосередньо пов'язана з вимогами вартісного підходу до розкриття інформації про біологічні активи у Примітках до фінансової звітності, де біологічні активи повинні окремо наводитись за справедливою та за первісною вартістю. Відповідно розрізняють:

- біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю;
- біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю.

Для забезпечення ефективної організації системи обліку активів необхідно чітко визначити об'єкти обліку. Об'єктом бухгалтерського обліку у сільському господарстві виступає окремий вид біологічних активів або їх група. Зокрема об'єктами біологічних активів рослинництва є різні види рослин (зернові, кормові, олійні) або їх однорідні групи біологічних активів, що складаються з підвидів рослин (озимі та ярі зернові, коренеплідні), або окремі культури (жито, кукурудза, буряк цукровий). При цьому кінцеві продукти їх вирощування вважаються сільськогосподарською продукцією та є окремими активами. У тваринництві об'єктами обліку можуть бути види тварин (молодняк свиней на

вирощуванні або на відгодівлі) або однорідні групи біологічних активи (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі), які складаються з певних статевих-вікових (технологічних) груп [18].

Неправильне віднесення біологічного активу до об'єкта обліку витрат тягне за собою виникнення помилок при визначенні фактичної собівартості готової продукції.

Таким чином можна підсумувати, що біологічні активи – це об'єкти бухгалтерського обліку живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси.

1.2 Визнання та порядок оцінки поточних біологічних активів

Важливим питанням при обліку поточних біологічних активів є складність оцінки таких активів. Згідно загальних принципів обліку оцінці підлягають ті об'єкти обліку, що відповідають критеріям визнання активів.

У міжнародному стандарті 41 «Сільське господарство» визначено умови визнання активів об'єктами обліку, а саме, «... якщо відбувається отримання контролю над активом або пов'язаними з ним майбутніми економічними вигодами або є можливість його достовірної оцінити» [28].

Для вітчизняних підприємств ці критерії наведені в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [27] та представлено схематично на рис 1.1. Виконання вказаних умов призводить до необхідності їх відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за певною вартістю.

При цьому отримання можливих економічних вигод від використання біологічного активу можна визначити виходячи із стану його фізичних якостей.



Рис. 1.1. Критерії визнання поточних біологічних активів

У П(С)БО 30 нормативно встановлено, що проведення оцінки біологічних активів здійснюється за первісною та справедливою вартістю. Загальний підхід бухгалтерського обліку біологічних активів полягає у їх відображенні за справедливою вартістю на дату балансу, а якщо її визначити неможливо актив оцінюють за первісною вартістю. Первісна дорівнює розраховується як сума сплачених грошових коштів на придбанні (купівельна вартість) або виготовленні активу, а також включаючи суми транспортних та інші витрат, що необхідні для запуску виробничого процесу [45].

Біологічні активи відображають за справедливою вартістю, але якщо справедливу вартість визначити достовірно неможливо на дату балансу, або якщо підприємство є платником податку на прибуток, то тоді активи можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю, за винятком поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються у звітності як незавершене виробництво згідно з П(С)БО 9 «Витрати». Також на законодавчому рівні передбачено можливість проводити оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва за справедливою, первісною та виробничою вартістю, при цьому кожна з них застосовується за

певних умов (рис. 1.2). Оцінка біологічних активів передбачає їх відображення у вартісному та кількісному виразі.

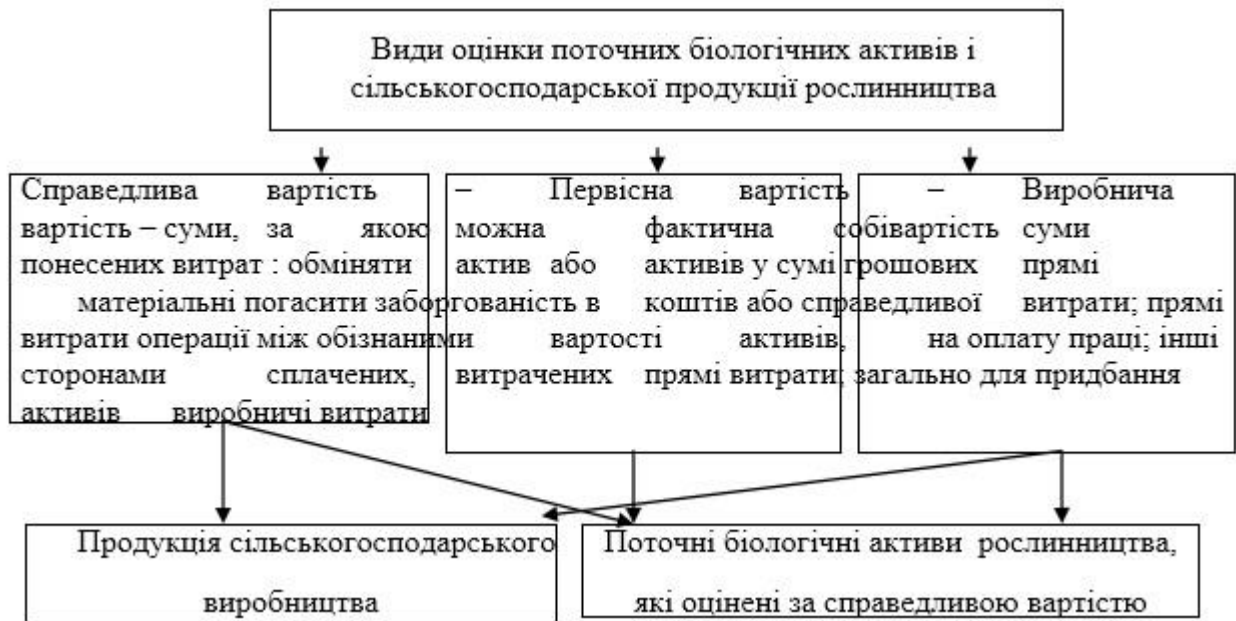


Рис. 1.2. Умови використання різних видів оцінки поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва

При обліку надходження біологічних активів здійснюється їх зарахування на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з фактичних понесених витрат при їх отриманні, що залежить від способу їх надходження. Оцінка за первісною вартістю біологічних активів може здійснюватися, якщо не можливо достовірно визначити їх справедливую вартість, тоді довгострокові біологічні активи оцінюються на дату балансу за первісною вартістю за мінусом зносу і втрат від зменшення корисності відповідно до П(С)БО 7; а поточні біологічні активи оцінюють за первісною вартістю до того періоду, в якому можна визначити їх справедливую вартість, за умови, що в таких активах не завершено технологічний процес створення, тоді їх необхідно відображати як НЗВ й оцінювати за виробничою собівартістю [32].

Застосування методу оцінки біологічних активів в обліку за справедливою вартістю передбачає, що вони повинні відображатись в обліку та звітності за поточною ринковою ціною. Таким чином, специфіка обліку діяльності

сільськогосподарських підприємств передбачає, що протягом тривалого періоду (до 12 місяців) вони можуть нести лише витрати на перетворення біологічних активів (зміну якісних або кількісних характеристик), а дохід отримувати в періоді їх реалізації. Враховуючи дану специфіку у П(С)БО 30 надано перевагу проведення оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, яку можна визначати на основі:

- ринкових цін на відповідні біологічні активи, які сформувалися на ринку на звітну дату (ціни постійних контрагентів);
- за умови відсутності активного ринку, останньої ринкової ціни щодо операцій з даними біологічними активами;
- ринкових цін на однотипні біологічні активи, з урахуванням їх індивідуальних технологічних характеристик;
- врахування додаткових характеристик, що відображають рівень цін на біологічні активи. Ці характеристики підприємство обирає самостійно, при цьому обов'язково розробляється методика і порядок їх визначення та оцінки;
- методу дисконтування теперішньої вартості майбутніх очікуваних грошових надходжень від реалізації біологічних активів, що розраховується на основі П(С)БО 28, якщо інформація про ціни на ринку біологічних активів відсутня.

При складанні проміжного та річного балансу розрахунок вартості біологічних активів здійснюється за справедливою вартістю, за мінусом можливих витрати на місцях продажу.

Сільськогосподарські підприємства мають можливість самостійно визначити методику для оцінки справедливої вартості біологічних активів, при умові обов'язкового її розкриття в обліковій політиці. При цьому можуть застосовуватись такі підходи: аналіз контрактів; експертної оцінки комісією; аналогів; прийняття цін; сторонньої професійної оцінки. Для визначення вартості таких активів підприємство може створити спеціальну комісію, до складу якої включити відповідних фахівців. Використання справедливої

вартості при оцінці біологічних активів дозволяє більш реально відобразити їх вартість, що забезпечує більшу об'єктивність при проведенні аналізу структури майна підприємства. Отримати інформацію про ринкові ціни можна з допомогою збору інформації про закупівельні та ринкові ціни на продукцію, від органів державного регулювання та статистичних органів [49]. Оцінка за справедливою вартістю біологічних активів та сільськогосподарської продукції доцільно використовувати за умов, якщо підприємство планує залучення інвестицій, отримання кредитів, відбувається його реорганізація чи в управлінському обліку для власних потреб. Проте, враховуючи специфіку галузі, її залежність від не передбачуваних природно-кліматичних факторів процес визнання справедливої вартості є досить проблематичним та не доцільним. Тому, зазвичай вартість біологічних активів відображають у фінансовій звітності як незавершене виробництво (у сумі понесених витрат на біологічні перетворення - фактична собівартість).

Первісна вартість біологічних активів на відміну від справедливої вартості, розкриває інформацію про реальні витрати на виробництво продукції, які зафіксовані в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, та формується на реальних ринкових цінах на дату придбання засобів виробництва і предметів праці.

Також законодавчо дозволено під час первісної оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів використовувати виробничу собівартість (або собівартість за прямими витратами).

Супутня та побічна продукцію в рослинництві також повинна бути оцінена. Так наприклад, некондиційну продукцію (зернові відходи) можна оцінювати за вартістю зерна виходячи з його об'ємного вмісту у зернових відходах. Побічна продукція рослинництва (солома, стебла кукурудзи і соняшнику) можна оцінити за нормативними витратами на збирання, транспортування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею конкретного виду продукції. Якщо готова продукція використовується для внутрішнього

споживання (зерно на посів, корми на годівлю тварин), тоді її оцінюють за виробничою собівартістю [19].

Бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які не можна реалізувати або спожити у виробничому процесі, активом не визнаються, а витрати на їх утилізацію включаються до складу інших операційних витрат.

Таким чином, пріоритетним підходом до оцінки поточних біологічних активів є їх оцінка за справедливою вартістю. Проте на сьогодні застосування даного підходу є досить проблематичним, оскільки практично відсутній активний ринок, та немає чіткого нормативного регулювання даної процедури. Використання методологічно обґрунтованої оцінки дозволить оптимізувати витратами підприємства та впливати на рівень ефективності виробництва. Важливо для сільськогосподарських підприємств звернути значну увагу на формування облікової політики, зокрема в розділі визначення оцінки біологічних активів (визначення справедливої вартості) та методику обчислення вартості біологічних активів.

1.3 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «Захід-Агро МХП» з 2015 року входить до групи компаній Агроіндустріального холдингу «МХП» – лідера ринку у сегменті рослинництва та птахівництва в Україні. Компанія присутня у 60 країнах світу, керує 30 підприємствами у різних регіонах України та об'єднує більше 30 тисяч співробітників.

Структуру Товариства «Захід-Агро МХП» зображено на рис. 1.3.

ТОВ «Захід-Агро МХП» займається вирощуванням сільськогосподарських культур (ячмінь, рапс, пшениця, соя, соняшник,

кукурудза) на площі 41 107 га у Тернопільській, Львівській та Івано-Франківській областях [15].

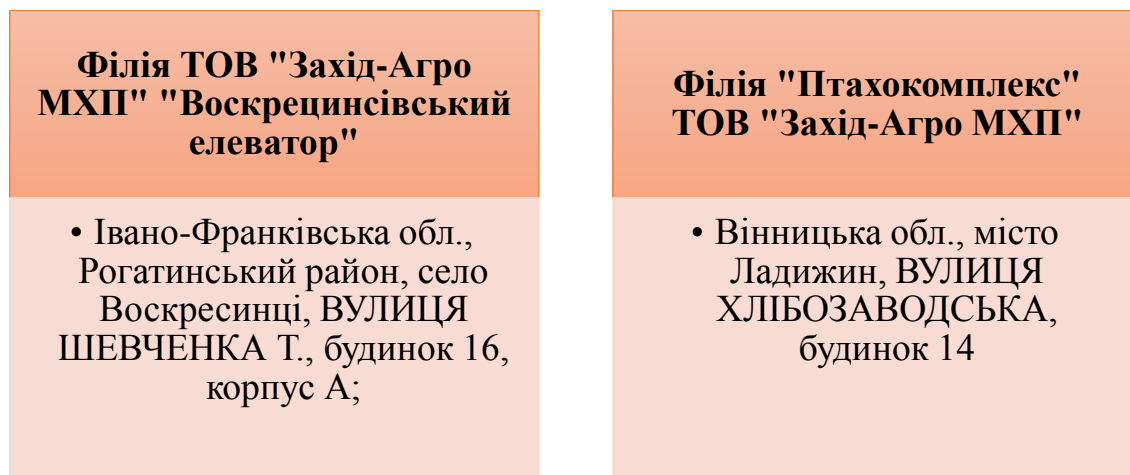


Рис. 1.3. Структурні підрозділи ТОВ «Захід-Агро МХП»

Середньоспискова кількість працівників підприємства складає 585 осіб. До апарату управління входять: дирекція у складі генерального директора, заступника директора з економічних питань, головного бухгалтера, начальника планово-економічного відділу. Керівництво Товариства «Захід-Агро МХП» схематично зображено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Керівництво ТОВ «Захід-Агро МХП»

Вирощування зернових культур – один з найважливіших компонентів виробничої моделі підприємства. Зерно власного виробництва використовуються для переробки на комбікорми для птиці та ВРХ. Культивуація сільськогосподарських культур повністю забезпечує власні потреби ТОВ «Захід-Агро МХП». Підприємство забезпечує жорсткий контроль за біологічною безпекою та якістю виробленої продукції. Використання новітніх технологій, впровадження інвестицій, використанню останніх світових практик обробки землі, забезпечують високі показники ефективності обробки землі.

Планування виробничих витрат на досліджуваному підприємстві (добрив, насіння, засобів захисту рослин, зарплати та пального для безпосереднього вирощування продукції рослинництва) здійснюється шляхом складання технологічної карти, формування якої розпочинаючи із серпня року, що передує плановому. На рис. 1.5 описано виробничі процеси агрономічного, інженерного та земельного підрозділів Товариства.



Рис. 1.5. Виробничі процеси підрозділів ТОВ «Захід-Агро МХП»

Фінансовий стан підприємства є складною, інтегрованою за багатьма показниками характеристикою якості його діяльності. Фінансовий стан можна визначити як міру забезпеченості підприємства необхідними фінансовими ресурсами і ступінь раціональності їх розміщення для здійснення ефективної господарської діяльності та своєчасного проведення розрахунків за своїми зобов'язаннями.

Основним джерелом інформації для аналізу фінансового стану підприємства є річна бухгалтерська звітність.

У балансі ТОВ «Захід-Агро МХП» (додаток Б) у 2019 році на кінець звітного періоду відображено запаси на суму 375189 тис грн, порівняно із минулим роком, відбулось зменшення на 7202 тис грн . Частка запасів у структурі балансу Компанії становить 15,53 %. Загальна сума виробничих запасів зменшилась на 24766 тис грн.

Аналіз собівартості та структури виробництва продукції за 2018–2019 рр. подано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Аналіз динаміки та структури виробництва окремих видів продукції

№ з/п	Види продукції	Собівартість реалізації продукції, тис грн		Структура продукції, %		Відхилення (+, -)	
		Минулий рік	Звітний 2019 рік	Минулий рік	Звітний 2019 рік	По вартості, тис. грн.	По структурі, %
1	Пшениця	70820	119767	47	35	+ 48947	- 12
2	Соя	5698	55245	6	17	+49547	+11
3	Соняшник	94268	16700	18	5	-77568	-13
4	Ріпак	146457	139323	29	43	-7134	+14

Дані табл. 1.2 свідчать про те, що за звітний рік собівартість реалізації пшениці та сої зросла на 48947 тис грн та 49547 тис грн відповідно, при цьому знизилась собівартість соняшнику на 77568 тис грн, ріпаку на 7134 тис грн. У структурі виробництва продукції ТОВ «Захід-Агро МХП» за звітний період переважає пшениця та соя, у 2019 році зросла частка у структурі випущеної продукції сої та ріпаку, на 11% та 14 % відповідно, що свідчить про позитивну динаміку, адже виріс попит на ці види сільськогосподарських культур .

Оскільки, істотно знизилась собівартість соняшнику, підприємству, ми вважаємо, необхідно збільшити об'єми його вирощування. Низька собівартість

підвищує конкурентоспроможність, забезпечує підприємству привласнення додаткового продукту, розміри якого залежать від обсягів зниження індивідуальної собівартості порівняно з ринковою.

Зменшення питомої ваги запасів може свідчити про раціональне розпорядження запасами, прискорення їх оборотності. Тому, зменшення псування сировини і матеріалів, скорочення складських витрат є позитивним вектором у фінансово-господарській діяльності підприємства.

Отже, щоб досягнути оптимальних об'ємів запасів, потрібно обґрунтовано розраховувати потребу в них, встановлювати постійні договірні відносини з постачальниками і контролювати виконання ними своїх зобов'язань, налагоджувати ритмічність виробництва продукції, перманентно аналізувати ринок та своєчасно усувати недоліки у плануванні та обліку запасів.

Висновки до розділу 1

Отже, для сільськогосподарських підприємств актуальність проблеми організації і методики бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту, а також оцінки вартості біологічних активів (тварини та рослини) є очевидною. Організація та методика ведення бухгалтерського обліку часткова визначене у П(С)БО 30 та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів. При цьому біологічних активів мають певні особливості щодо їх визнання та оцінки, які необхідно враховувати під час формування фінансової звітності підприємства та проведення внутрішнього контролю. На законодавчому рівні на сьогодні немає методичних рекомендацій щодо здійснення контролю біологічних активів на підприємствах сільськогосподарської галузі. В результаті чого органи контролю змушені застосовувати загальні нормативи, не враховуючи специфіки даного виду активу.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТОВ «Захід-Агро МХТ»

2.1 Організаційно-методичні аспекти обліку біологічних активів

Сільське господарство є особливою сферою, яке в процесі господарської діяльності поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовує ще й природні ресурси: земля та живі організми.

Організація та методика обліку наявності і руху таких активів достатньо складна, оскільки залежить від багатьох факторів, зокрема рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості тощо. Процес таких якісних і кількісних змін біологічних активів у П(С)БО 30 визначається як біологічні перетворення.

У 2003 році було введено в дію МСБО 41 «Сільське господарство», згідно якого визнання та облік біологічних активів як поточних, так і довготермінових розпочинається з моменту, коли підприємство отримує можливість контролювати даний актив або пов'язані з ним майбутні економічні вигоди та може чітко оцінити його собівартість або визначити справедливую вартість.

1 січня 2007 року в Україні було введено в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи», згідно з якими «тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди визначені як біологічні активи» [35]. Тобто біологічним активом в даному випадку може бути будь-яка тварина або рослина, яка вирощується на підприємстві.

В методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів визначено перелік умов, згідно яких біологічний актив може бути визнаним активом, зокрема:

- підприємство отримало право власності на біологічний актив;

- підприємство має можливість здійснювати управління біологічним активом;
- є передумови, що в майбутньому підприємство отримає економічні вигоди від використання біологічного активу в сільськогосподарській діяльності;
- вартість такого активу можна чітко визначена [37].

Залежно від напрямку та строку використання біологічні активи відносять до необоротних активів (довгострокові та незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва) або до оборотних активів (поточні біологічні активи рослинництва і тваринництва) [45].

Інформація про оборотні поточні біологічні активи накопичується на дебеті активного рахунку 21 «Поточні біологічні активи» в розрізі субрахунків:

211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Особливістю обліку біологічних активів рослинництва є те, що вони дають сільськогосподарську продукцію, яка є відокремленою від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило не продається і не купується. Наприклад плодове дерева, посіви зернових тощо, є невід'ємними від землі, на них немає активного ринку і операції з купівлі-продажу таких активів не проводяться, а реалізуються їхні «перетворення». Тому їх обліковують окремо від сільськогосподарської продукції. А на практиці такі біологічні активи рослинництвау фінансовій звітності підприємства будуть оцінюватися та обліковуватись за первісною вартістю.

За дебетом рахунку 21 відображають надходження поточних біологічних активів:

- оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо,

- оприбуткування приплоду молодняку ВРХ,
- приріст живої маси молодняку тварин і т.д.

За кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

Основними завданнями обліку поточних біологічних активів рослинництва у сільськогосподарських підприємствах є:

- формування оперативних даних про стан сільськогосподарських культур за окремими видами;
- достовірне та своєчасне документальне оформлення господарських операцій з біологічними активами;
- постійний контроль за вирощуванням та збереженням гослин та сільгосппродукції;
- забезпечення вибору правильного методу визначення вартості активів при здійсненні операцій надходження та вибуття;
- систематизація інформації про оцінку поточних біологічних активів за методом справедливої вартості;
- можливість використання різних підходів щодо визначення сутності біологічних ресурсів у цілому;
- проведення групування поточних БА відповідно до обраної класифікації суб'єктом господарювання;
- документальне оформлення фінансових результатів від операцій з біологічними активами для ефективного управління господарською діяльністю;
- проведення аналізу функціонування підприємства та розроблення управлінських рішень з використання біологічних активів;
- здійснення оцінки проведення господарських операцій з біологічними активами та визначення можливих шляхів підвищення їх ефективності;
- унеможливлення зловживань при проведенні операцій з активами та недостовірного відображення у документах.

Правильне і ефективне виконання завдань обліку поточних біологічних активів забезпечується їх правильною оцінкою (таб. 2.1.).

Таблиця 2.1

Критерії оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за П(С)БО та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів

Критерій	Порядок визнання та оцінки в обліку
Оцінка довгострокових та поточних біологічних активів при первісному визнанні	
Придбання за грошові кошти	За первісною вартістю, яка включає: ціну придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються 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, а поточних активів - інший операційний дохід.
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 із запланованих цілях.
Обмін на неподібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (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 переводу.
Оцінка додаткових біологічних активів	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.
Оцінка сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів при первісному визнанні	
Сільськогосподарська продукція додаткові біологічні активи у т. ч.:	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Виходячи з цін активного ринку.
- за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі	Останньою ринковою ціною операції з такими активами
- за відсутності активного ринку	Ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

Продовження таблиці 2.1

Сільськогосподарська продукція, оцінюється за обтяжливим контрактом	За договірними цінами, що визначені в контрактах. Обтяжливим шовважається контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.
Некондиційна сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи (за відсутності активного)	Виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.
Побічна сільськогосподарська продукція за умов відсутності для неї активного ринку	За нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції.
Бракована сільськогосподарська продукція та відходи	Не визнаються активом. Витрати на утилізацію такої продукції та відходів включаються до складу інших операційних витрат.

Формування фінансового результату від визнання первісної оцінка вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснюється на основі наступного алгоритму (рис. 2.1).

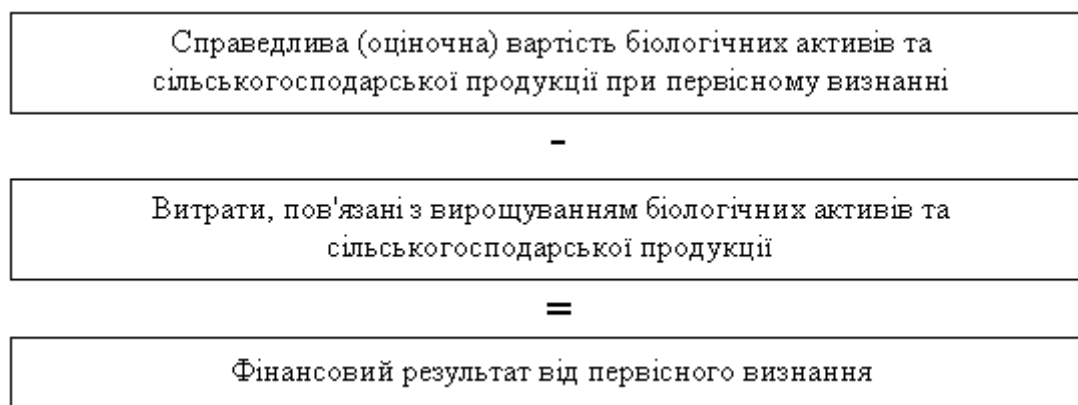


Рис. 2.1. Складові фінансового результату від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Ще одна проблема обліку поточних біологічних активів полягає в тому, що згідно з діючими Методичні рекомендації з обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, облік прямих витрат на виробництво обліковується на рахунку 23 «Виробництво» за аналітичними рахунками по кожному виду продукції, а облік накладних

витрат – на окремих рахунках із їх розподілом на кожний вид продукції в кінці року. На рис. 2.2 наведено порівняння застосування Методичних рекомендацій з обліку витрат та Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів з оцінки та оприбуткування в обліку додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції [10].

Зміст операції	Облік за Методичними рекомендаціями з обліку витрат			Облік за Методичними рекомендаціями з обліку біологічних активів		
	дебет	кредит	вартість	дебет	кредит	вартість
Оприбуткування продукції	27	23	Планова собівартість, яка включає повні витрати	27	23	Справедлива вартість
Відображення доходів від первісного визнання	-	-	-	23	710	Позитивна різниця між справедливою вартістю та фактичними витратами
Відображення витрат від первісного визнання	-	-	-	940	23	Від'ємна різниця між справедливою вартістю та фактичними витратами

Рис. 2.2. Порядок оцінки та оприбуткування в обліку додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції за різними підходами

Отже, при закритті рахунків обліку накладних витрат у кінці року дебеті рахунку 23 будуть сформовані не повні витрати на вирощування, на момент оприбуткування даної продукції або біологічних активів, що спотворить відображення доходів чи витрат від первісної оцінки їх вартості Тому одночасне застосування Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції та П(С)БО 30, негативно вплине на достовірність даних фінансової звітності сільськогосподарських

підприємств. Для вирішення даної проблеми необхідно розробити Методичних рекомендацій з обліку прямих та накладних витрат у сільському господарстві.

Таким чином, прийняття в Україні Національних стандартів бухгалтерського обліку з урахуванням положень МСБО дозволяє принаймні поверхнево адаптувати облік біологічних активів до міжнародних принципів та правил. Проте, в подальшому розв'язання проблеми повної адаптації та співставлення національної та міжнародної систем обліку потребує значно радикальніших кроків у зміні існуючої облікової практики.

2.2 Організація первинного та аналітичного обліку поточних біологічних активів

Оскільки основою для правильної організації системи обліку поточних біологічних активів, та аналізу ефективності їх використання є правильна оцінка. На ТОВ «Захід-Агро МХТ» інформація про такі біологічні активи відображається в балансі за умови виконання встановлених у обліковій політиці вимог. При первісному визнанні вони оцінюються за плановою собівартістю (справедлива вартість), за мінусом очікуваних витрати на місці продажу. При отриманні активів внаслідок придбання в їх вартість включаються всі витрати пов'язані з цими операціями. Організація первинного обліку передбачає правильне і своєчасне документальне оформлення всіх господарських операцій. Документальне оформлення первинних документів ТОВ «Захід-Агро МХТ» в першу чергу залежить від галузі (рослинництво чи тваринництво) та від виду біологічного активу. До складу поточних біологічних активів товариства відносять: тварини на відгодівлі та види рослин (пшениця, соя, соняшник, ріпак), а також здійснюється облік сільськогосподарської продукції. Ці біологічні активи використовуються у виробництві менше 12 місяців, або менше одного операційного циклу (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

**Аналіз наявності поточних біологічних активів ТОВ «Захід-Агро МХТ»
за 2018-2019 рр.**

Показники	Роки		Темп росту
	2018	2019	
Поточні біологічні активи:	102855	109012	105,99
Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи рослинництва:	592040	375534	63,43
- зернові і зернобобові	279245	298853	107,02
- соняшник	83780	11923	14,23
- ріпак	227905	64758	28,41
- цукрові буряки	1110	-	-

З наведених даних випливає, що за період 2018-2019 рр. господарство збільшило обсяги поточних біологічних активів на 105,99 в.п. Загальні обсяги сільськогосподарської продукції рослинництва знизились до 63,43 в.п., за рахунок скорочення виробництва соняшнику до 14,23 в.п. та ріпака до 28,41 в.п., в цей же час зросли виробництво зернових та зернобобових на 107,02 в.п.

На основі первинних документів відбувається фіксація операцій з обліку надходження, переміщення та вибуття поточних біологічних активів. З цією метою ТОВ «Захід-Агро МХТ» використовує типові форми первинного обліку біологічних активів, які визначені Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.

Розглянемо більш детально основні документи, які формуються для відображення господарських операцій з поточними біологічними активами рослинництва на досліджуваному підприємстві:

- Оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на дату складання балансу на основі Акту на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінка яких проводиться за

справедливою вартістю. В даному документі зазначається назва об'єкту обліку вид рослин, площа в гектарах, оцінка якості посіву, розрахункова прогнозована врожайність та справедлива ринкова вартість поточного біологічного активу рослинництва. Даний Акт підписується керівником структурного підрозділу та бухгалтером, який перевіряє правильність заповнення. Акт також підписують члени експертної комісії і затверджується керівником. Для визначення справедливої вартості використовується метод аналогів (інформація про ціни з активного ринку).

- Актом на списання поточних біологічних активів рослинництва проводиться операція списання вартості поточних біологічних активів рослинництва на момент збирання врожаю, вартість активів оцінюються за справедливою вартістю.

- Списання біологічних активів оформлюється Актом на вибуття поточних біологічних активів в день вибуття та складають Обліковий лист вибуття у двох примірниках, підписує документ керівник структурного підрозділу, головний агроном, та економіст. Дані про одержану на склад продукцію завіряє комірник, що прийняв цю продукцію.

Операція біологічних перетворень відбувається шляхом складання Акту на переведення із, групи в групу в межах поточних біологічних активів, відповідальний за оформлення акту головний агроном, а достовірність операції підтверджує підписом матеріально-відповідальна особа.

Таким чином, в товаристві використовують типові форми первинних документів і аналітичних звітів, що забезпечує достовірність та своєчасність відображення в обліку зміни даних про наявні поточні біологічних активів.

2.3 Організація синтетичного обліку поточних біологічних активів

Питання формування облікової політики та організації системи бухгалтерського обліку на ТОВ «Захід-Агро МХТ» належать до компетенції головного бухгалтера та керівництва у відповідності до діючого законодавства та статуту товариства. Узагальнюючі показники біологічних активів на підприємстві необхідні для формування управлінської інформації шляхом ведення синтетичного обліку. Оскільки облік на підприємстві ведеться з допомогою Інформаційної системи 1С, то з її допомогою спрощується формування основних аналітичних документів, зокрема:

- Оборотно-сальдова відомість за рахунком 21 - відображає згруповану інформацію, з деталізацією рахунків обліку, за видами біологічних активів та за місцями зберігання. Відомість відображає інформацію про початкові залишки біологічних активів на початок періоду, обороти за період (зміна кількісних і вартісних показників біологічних активів) та інформація залишки на кінець аналізованого періоду;

- Аналіз субконто рахунку, що відображає деталізовану інформацію про рух поточних біологічних активів). Рух поточних біологічних активів за період відображає стан інформації на початок періоду, кількість активів, що надійшла та вибула у розрізі джерел надходжень та вибуття, дані про кінцеві залишки.

Об'єктом обліку поточних БА рослинництва на ТОВ «Захід-Агро МХТ» є окремі види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, технічні, овочеві тощо). Усі витрати сільгоспідприємства на вирощування поточних БА рослинництва, що включають вартість насіння, зарплата з нарахуваннями працівників, витрати на обробіток ґрунтів, добрива тощо протягом звітного періоду накопичують за Дт рахунка 23 «Виробництво». Потім на дату балансу згідно із п. 10 П(С)БО 30 їх оприбуткувати на субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» за

справедливою вартістю, за мінусом очікуваних в місці продажу витрати, при цьому формується проводка Дт 211 – Кт 23 та оформляють Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1). Якщо справедлива вартість вища за витрати на вирощування, то формується дохід в сумі цього перевищення (Дт 23 – Кт 710); якщо ж навпаки менша за витрати, підприємство оформляє витрати в сумі такої різниці та оформляється бухгалтерською проводкою Дт 940 – Кт 23.

Важливою датою в обліку біологічних активів рослинництва є момент початку збору врожаю. На цю дату вартість поточних БА рослинництва списується на витрати виробництва (Дт 23 – Кт 211), що оформляється Актом на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (ф. ПБАСГ-2). Якщо справедливу вартість на дату балансу достовірно визначити неможливо то згідно з п. 11 П(С)БО 30 всі фактично здійснені сільгоспприємством витрати з вирощування відображаються як незавершене виробництво на рахунку 23, тобто без використання субрахунку 211. Закриється рахунок 23 у період надходження сільгосппродукції бухгалтерською проводкою Дт 27 – Кт 23.

Облік поточних біологічних активів ТОВ «Захід-Агро МХТ» ведеться на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» – на якому обліковують та узагальнюють інформацію про наявність та рух поточних біологічних активів. За дебетом - відображають надходження (оприбуткування зернових та інших культур тощо, або реалізації поточних біологічних активів; за кредитом – вибуття поточних біологічних активів (передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо).

Рахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» використовують для ведення обліку наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за первісною вартістю. При цьому аналітичний облік ведеться за видами культур (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

Відображення в синтетичному обліку надходження поточних біологічних активів відображено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Відображення в обліку надходження поточних біологічних активів

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Отримано від засновника господарства внесок до статутного капіталу молодняк тварин за справедливою вартістю	212	46
2	Оприбутковано безоплатно отримані поточні біологічні активи	212	718
3	Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів	155	212
		163	155
4	Придбання поточних біологічних активів		
	- отримано від постачальників за вартістю без ПДВ	212	631
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641	631
5	Перераховано кошти постачальнику	631	311

При надходженні поточних БА тваринництва в товаристві формуються операції придбання за плату або самостійне вирощування в результаті біологічних перетворень. Якщо реалізація сільськогосподарської продукції на дату балансу не було здійснено, тоді її переоцінюють відповідно до ринкової ціни. Продукцію рослинництва та додаткові біологічні активи, які безпосередньо не беруть участі в сільськогосподарській діяльності (продаж, внутрішня переробка тощо оцінюють та відображають у балансі за меншою вартістю з первісної або чистої вартості реалізації.

Сільськогосподарська продукція, що надійшла в ТОВ «Захід-Агро МХТ» обліковується на Дт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а за кредитом фіксується її вибуття через операції продажу чи власного використання. При цьому аналітичний облік ведуть у розрізі видів сільськогосподарської продукції.

Списання поточних біологічних активів здійснюється за допомогою операцій продажу, списання внаслідок ліквідації або нестачі тощо (табл. 2.4).

Використання інформаційної системи обліку 1С на ТОВ «Захід-Агро МХТ» дозволяє формувати та аналізувати звітність для детального аналізу стану сільськогосподарської продукції на підприємстві, зокрема формування оборотно-сальдових відомостей за рахунками 21,23,27 або субрахункам, картки рахунків, а також інші звіти розроблені для потреб управлінського обліку та деталізації господарських процесів.

Таблиця 2.4

Відображення в обліку вибуття біологічних активів

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано собівартість реалізованих додаткових біологічних активів:		
	рослинництва	901	27
	тваринництва	901	212
2	Включено довгострокові біологічні активи до групи вибуття:		
	- оцінені за справедливою вартістю	286	164
	- оцінені за первісною вартістю: сума зносу	134	164
	- сума перевищення залишкової вартості об'єкта довгострокових біологічних активів над його справедливою вартістю	949	164
	-залишкова вартість	286	164
3	Реалізація довгострокових біологічних активів з групи вибуття:		
	- визнання доходу	361	712
	- сума податкового зобов'язання з ПДВ	712	641
	- собівартість групи вибуття	943	286
4	Ліквідовано довгострокові біологічні активи, оцінені за первісною вартістю		
	- на суму зносу	134	164
	- на суму залишкової вартості	976	164

Ведення синтетичного обліку на ТОВ «Захід-Агро МХТ» здійснюється з допомогою журналордеру № 8 с.г. та відомостей 8.1 і 8.2, де облік ведеться ву розрізі видів і груп активів, відображення даних формується на підставі звітів про рух БА наростаючим підсумком з початку року. Далі ця інформація щомісяця переноситься у Головну книгу.

Перевірка достовірності облікових даних щодо поточних біологічних активів в товаристві здійснюється шляхом проведення інвентаризації, що дозволяє виявити відхилення облікових та фактичних даних. Інвентаризація

біологічних активів проводиться перед складанням річної фінансової звітності протягом трьох місяців до дати балансу. Біологічні активи тваринництва підлягають інвентаризації один раз на квартал та перед складанням річної звітності, а при інвентаризації поточних БА рослинництва перевіряються кількісні показники (засіяні площі та ін.) за кожним видом об'єкту обліку. При проведенні інвентаризації також аналізують частину незавершеного виробництва, визначають обсяги фактичних понесених витрат підприємством у рослинництві (понесені витрати урожаю майбутніх періодів). Результати проведення інвентаризації оформлюються Актом інвентаризації та відображається на рахунках бухгалтерського обліку як показано в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Відображення в обліку недостачі та втрати поточних біологічних активів

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Виявлено при інвентаризації недостачі та втрати біологічних активів, оцінені за справедливою вартістю	947	212
2	Відображено недостачу на позабалансовому субрахунку	072	-
3	При встановленні винної особи визнано дохід у сумі, що підлягає відшкодуванню	375	716
4	Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	716	641
5	Відшкодовано винною особою суму недостачі	301	375
6	Списано із позабалансового субрахунку недостачу	-	072

В кінці звітного періоду інформація про поточні біологічні активи переноситься у форми фінансової звітності

У балансі підприємства (Звіт про фінансовий стан) (ф. 1) відображається:

- вартість поточних біологічних активів тваринництва за справедливою або первісною вартістю,
- вартість поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю,
- вартість незвершеного виробництва шляхом накопичення понесених витрат, вартість нереалізованої готової сільськогосподарської продукції.

Додаткову розширену інформацію про біологічні активи вказують у Примітках до річної фінансової звітності (ф. 5):

- у розділі XIV «Біологічні активи» вказують дані у розрізі груп біологічних активів за такими показниками: залишок на початок, оборот за рік та залишок на кінець року;

- розділ XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» призначений для відображення інформації у розрізі продукції та додаткових біологічних активів рослинництва і тваринництва за показниками вартість первісного визнання, витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, виручка від реалізації, собівартість реалізації та фінансовий результат на кінець періоду.

У звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. 2) в статтю «Інші операційні доходи» включають дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, отриманих від сільськогосподарської діяльності.

Чітко сформована облікова політика ТОВ «Захід-Агро МХТ» забезпечує ефективність управління підприємством, оскільки в ній визначається алгоритм функціонування системи обліку, необхідні вхідні та вихідні інформаційні потоки, перелік аналітичних функцій, механізми та засоби реагування на внутрішні та зовнішні зміни. Саме через чітко структуровану облікову політику можна підвищити конкурентний рівень підприємства. Саме Наказ про облікову політику і визначає основні аспекти щодо обліку та оцінки поточних біологічних активів, це покращує підготовку та відображення звітної інформації про майновий і фінансовий стан господарства. Основними елементами, які розкрито в Наказі про облікову політику ТОВ «Захід-Агро МХТ» щодо організації обліку біологічних активів є:

- об'єкти обліку;
- критерії визнання біологічних активів;
- методи оцінки вартості активів;

- умови проведення інвентаризації тощо.

Узагальнену схему взаємозв'язка елементів облікової політики підприємства наведено на рис. 2.2

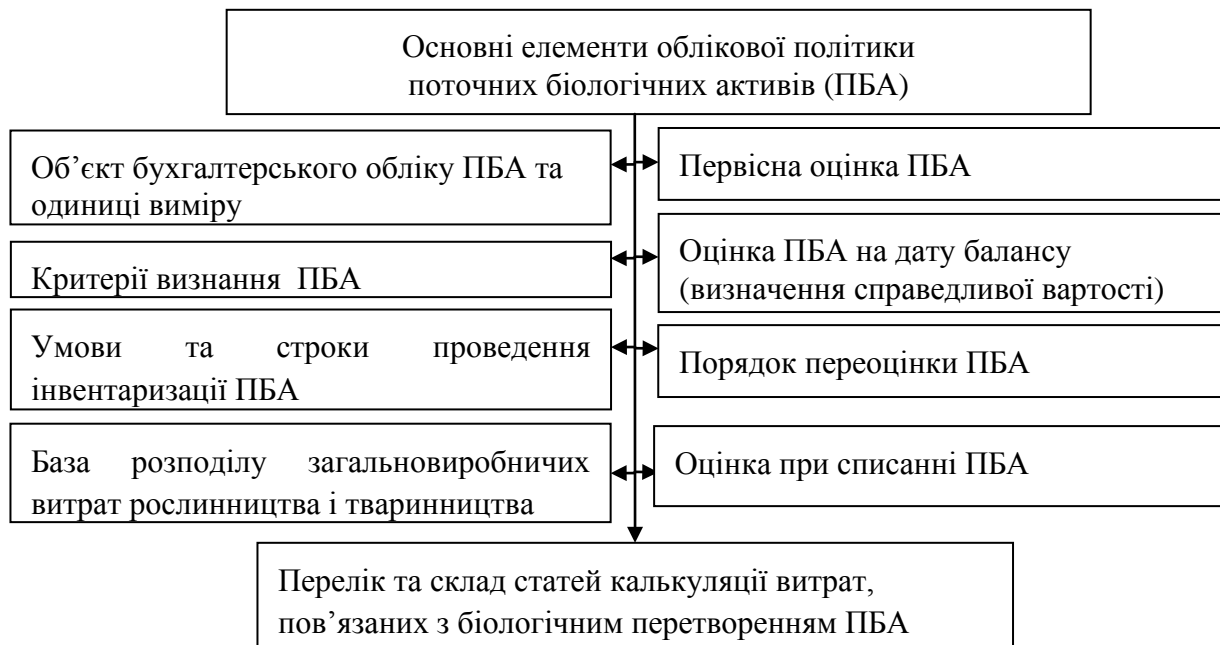


Рис. 2.2. Основні елементи облікової політики біологічних активів

ТОВ «Захід-Агро МХТ»

Згідно наказу про облікову політику об'єктом обліку ПБА рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, технічні тощо), однорідні групи біологічних активів (озимі та ярі зернові, зерняткові) або окремі культури (кукурудза, соняшник). Об'єктом обліку тваринництва можуть бути види тварин або однорідні групи біологічних активів, які складаються з технологічних груп. Одиницею виміру біологічних активів є га, ц, штуки, голови тощо.

Найважливішим елементом облікової політики біологічних активів є їх оцінка. Первісна оцінка біологічних активів здійснюється за методом первісної вартості, при придбанні активів за грошові кошти, в результаті здійснення біологічних перетворень, внесення до статутного капіталу товариства, в разі безоплатного отримання. Методика оцінювання поточних біологічних активів

на дату балансу є більш складною та проводиться відповідно до визначення справедливої вартості активів відповідно до П(С)БО 30. Така вартість біологічних активів визначається на підставі інформації про ціни на активному ринку.

Застосування впорядкованого документообігу на підприємстві дозволяє впорядкувати документальне підтвердження усіх операцій із біологічними активами та сприяє своєчасному і повному відображенню в обліку об'єктивної та достовірної інформації для прийняття ефективних економічних рішень.

Висновки до розділу 2

Загальні принципи обліку біологічних активів визначено у П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах. Синтетичний облік поточних біологічних активів в ТОВ «Захід-Агро МХТ» ведеться на рахунках 21, 23, 27 та відповідних субрахунках, всі господарські операції з біологічними активами чітко задокументовані та відображаються у відповідних регістрах синтетичного обліку та формах фінансової звітності. Для підтвердження достовірності даних відображених в обліку перед формуванням річної фінансової звітності проводиться інвентаризація.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ТОВ «ЗАХІД-АГРО МХТ»

3.1 Методика проведення внутрішнього аудиту поточних біологічних активів

Специфіка організації діяльності аграрних підприємств та особливості побудови системи бухгалтерського обліку вимагає змін у підходах та методиці проведення аналізу та аудиту активів таких підприємств. Основною метою аудиту є своєчасне виявлення відхилень та розробка адаптаційних управлінських рішень з метою досягнення поставлених стратегічних цілей підприємства. Складна економічна ситуація в країні призвела до того, що організація внутрішнього аудиту та контролю на сільськогосподарських підприємств знаходиться на дуже низькому рівні, що призводить до зростання фінансово-економічних зловживань, низької ефективності використання ресурсів, і як наслідок негативних результатів їх роботи. Важливість впровадження системи контролю важко переоцінити. Ефективно функціонуюча система внутрішнього контролю на підприємстві дозволяю визначити реальний стан підприємства, перевірити виконання планових проектних показників, зайти важелі впливу та забезпечити ефективне досягнення стратегічної мети. Основною формою контролю на підприємстві є внутрішній аудит, розроблений із врахування впливу специфіки галузі, видів економічної діяльності підприємств, сукупності об'єктів обліку тощо.

Метою аудиту поточних біологічних активів є визначення правильності їх відображення у фінансовій звітності підприємства. Для забезпечення виконання поставленої мети необхідно виконати такі основні завдання:

- відповідність дотримання норм чинного законодавства при проведенні операцій з поточними біологічними активами;
- перевірка порядку визначення та формування біологічних активів;

- визначення методики оцінки біологічних активів при їх надходженні на підприємство;
- контроль за дотриманням алгоритму визначення справедливої вартості активів;
- перевірка правильності накопичення витрат у процесі біологічного перетворення поточних активів;
- перевірка документального оформлення операцій з біологічними активами та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку;
- підсумкова перевірка правильності відображення всіх господарських операцій суб'єкта господарювання в обліку та звітності [2].

Об'єктами внутрішнього аудиту виступають наперед визначені об'єкти обліку поточних біологічних активів, а це види та групи рослин і тварин, а також операції щодо їх надходження, вибуття, переміщення тощо.

Основними джерелами інформації для проведення аудиту є: нормативно-законодавчі акти, Наказ про облікову політику підприємства; установчі та розпорядчі документи; первинні документи і облікові регістри; акти і довідки попередніх ревізій, зовнішні аудиторські висновки; звітність підприємства тощо.

Серед методичних прийомів та способів контролю в аудиті визначають: прийоми фактичного контролю; прийоми документального контролю; способи документального контролю, вибір яких залежить від об'єкта контролю та поставленого завдання [4]. До методичних прийомів проведення внутрішнього аудиту доцільно віднести: інвентаризація, спостереження, обстеження, дослідження документів, формальна, логічна, експертна, зустрічна, арифметична, нормативна, взаємна перевірки, аналіз господарських операцій, опитування, оцінка документів за даними кореспондуючих рахунків, статистичні розрахунки та ін. [3].

У свою чергу проведення ревізій передбачає: перевірку біологічних активів, перевірку записів і документів, арифметичні розрахунки, спостереження за ходом інвентаризації тощо.

Визначення методичних прийомів та способів застосування контрольних процедур при проведенні аудиторської перевірки суттєво залежить від організаційної характеристики системи бухгалтерського обліку суб'єкта перевірки.

Алгоритм проведення внутрішнього аудиту включає такі основні кроки:

- попереднє дослідження об'єкта,
- планування аудиту,
- аналітична перевірка підприємства,
- аналіз фінансової звітності,
- підготовка аудиторського звіту і заключення.

На початковому етапі проведення аудиту: визначають загальну стратегію проведення аудиту, деталізований план аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийняттого рівня, детальний підхід щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.

Оскільки немає універсальної методики проведення аудиту поточних біологічних активів, то вона залежить від таких факторів:

- форма власності підприємства;
- організаційно-правова форма підприємства;
- обсяги діяльності, чисельність працівників;
- система оподаткування;
- організація системи обліку і контролю на підприємстві, рівень його інформаційного забезпечення тощо. [48].

Проведення аудиту поточних біологічних активів розпочинається з перевірки правильності визнання, класифікації та оцінки активів як розрахунок первісної вартості біологічних активів, придбаних за плату, складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання.

Далі перевіряють структуру біологічних активів залежно від отриманого переліку майбутньої готової продукції та визначають необхідно правильність їх групування за окремими класифікаційними групами.

Наступним кроком є перевірка правильності та своєчасності проведення інвентаризації біологічних активів. При цьому перевіряється не лише дотримання періодичності проведення інвентаризації, але і повноту та правильність відображення її результатів в обліку, тобто аудитор повинен перевірити правильність документального оформлення операцій щодо переміщення біологічних активів, забезпечення збереження тієї чи іншої групи активів, правильність відображення операцій з ними у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Також необхідно встановити повноту оприбуткування біологічних активів.

В процесі аудиторської перевірки аудитор повинен слідкувати за і дотриманням порядку та вимог П(С)БО 30.

Під час збирання врожаю аудитор повинен перевірити правильність: проведення процедури зважування та оприбуткування сільськогосподарської продукції при відправленні на склад, в розрізі видів зібраних культур і підрозділів підприємства, від яких одержана продукція. Також потрібно слідкувати за наявними заходами контролю якості зернових культур при збиранні та особлива при зберіганні врожаю за допомогою приладів вимірювання вологості, проведення лабораторних аналізів тощо.

Проведення інвентаризації поточних біологічних активів є найефективнішим методом контролю та отримання достовірних даних про наявність, рух та фактичний стан активів.

На завершальному етапі проведення перевірки аудитор складає проміжний звіт про стан бухгалтерського обліку поточних біологічних активів і формує аудиторський висновок, в якому вказує наскільки повно та достовірно вказана інформація про дані об'єкти біологічних активів у фінансовій звітності підприємства.

При проведенні аудиту поточних біологічних активів найчастіше виявляють такі порушення:

- невірна оцінка біологічних активів, одержаних в результаті біологічних перетворень;
- недотримання порядку розрахунку справедливих цін;
- невірне визначення доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів;
- порушення строків та неповне оприбуткування біологічних активів;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;
- порушення термінів проведення інвентаризації тощо.

Таким чином проведення внутрішнього аудиту біологічних активів має свою специфіку проведення, яку необхідно враховувати під час проведення перевірки. Процесу аудиту поточних біологічних активів є досить складним та багатоетапним і потребує науково обґрунтування щодо його організації та методики алгоритму проведення. На сьогодні не існує затверджених методичні рекомендації з проведення контролю біологічних активів на підприємствах сільськогосподарської галузі. Тому підприємства повинні використовувати власні напрацювання в межах загальних нормативно-правових актів при організації та проведенні контролю обліку біологічних активів.

При організації система внутрішнього контролю на підприємстві повинно враховуватися технологічний процес виробництва продукції, структура об'єктів обліку, а також інформаційне і методичне забезпечення.

Аналіз узагальненої інформації, поданої у фінансовій звітності підприємства не достатньо для формування цілісної картини щодо якісних та кількісних характеристик поточних біологічних активів та їх рухи. Тому в процесі проведення аудиту необхідно також проводити аналіз основних показників ефективності використання активів для формування якісних аналітичних звітів, з метою підвищення ефективності управління, зростання обсягів виробництва сільськогосподарської продукції та мінімізація

виробничих і оперативних витрат. Основним методом проведення аналізу ефективності діяльності підприємства є факторний аналіз визначення характеру впливу окремих факторів на зміну результуючого показника. Оскільки на собівартість сільськогосподарської продукції впливає багато факторів, такі як обсяг виготовленої і реалізованої продукції, продуктивність виробництва, величина понесених витрат, то аналіз ефективності використання поточних біологічних активів необхідно проводити використовуючи систему показників як в цілому по підприємству, так і за окремими видами виробленої продукції, що дозволить комплексно оцінити ефективність поточних біологічних активів та їх вплив на економічні результати діяльності підприємства.

3.2. Організація аналітичної роботи компанії та аналіз господарської діяльності

Організація аналітичної роботи полягає у виборі форми організації аналізу та типу організаційної структури відділу (служби, підрозділу), що передбачає підпорядкованість працівників, побудову взаємозв'язків як між окремими працівниками, так і іншими відділами. На рис. 3.1. визначено основні аспекти організації економічного аналізу.

В сучасних умовах господарювання, проведення якісного аналізу діяльності підприємства частіше стає предметом уваги керівників та менеджерів. Неефективність результатів аналізу пов'язана з невмілою організацією аналізу на підприємстві.

Для проведення раціонального та якісного аналізу, перш за все, необхідно створити аналітичну службу, вибрати форму організації аналізу і тип організаційної структури, які найбільше відповідатимуть системі управління підприємством, та сформуванню належного забезпечення.



Рис. 3.1. Аспекти організації економічного аналізу на підприємстві

Організація аналітичних робіт вимагає дотримання основних принципів системності та комплексності при проведенні аналізу і вимагає послідовного виконання певних процедур. Тому, аналітичну роботу доцільно виконувати в три етапи: підготовчий, основний, заключний. На кожному етапі необхідно забезпечити організацію, проведення економічного аналізу та узагальнення отриманих результатів.

Такий порядок організації аналітичної роботи забезпечить дослідження всіх аспектів діяльності сільськогосподарського підприємства, що зумовлені факторами сезонності та багатовекторністю сільськогосподарського виробництва, зменшить дублювання показників та виконання однотипних розрахунків, розроблення єдиної методології аналізу, що забезпечить оперативність та якість отриманих аналітичних даних [21].

Для цього на підприємстві розробляється покроковий план проведення аналітичної роботи, визначаються джерела економічної інформації для проведення аналізу, терміни їх проведення, форми представлення та узагальнення результатів аналізу.

Аналітичний процес на ТОВ «Захід-Агро МХТ» включає такі етапи:

- 1) розроблення програми аналізу;
- 2) визначення необхідних документів та інформаційних матеріалів для аналізу;
- 3) розрахунок аналітичних показників;
- 4) оцінка результатів фінансово-господарської діяльності підприємства;
- 5) узагальнення результатів аналізу та формування пропозицій для прийняття управлінських рішень [13, с. 18].

Для дослідження рівня господарської діяльності компанії, здійснимо аналіз рентабельності ТОВ «Захід-Агро МХП», який проведемо, спираючись на дані табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз рентабельності ТОВ «Захід-Агро МХП»

№ з/п	Показники	2018 рік	Звітний 2019 рік	Відхилення (+, -)	Темп росту, %
1	Сума затрат на виробництво, тис. грн.	944814	1062313	+117499	+11,06
2	Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	240904	358722	+117818	+32,84
3	Середньорічна вартість оборотних засобів, тис. грн.	1051964	1102335	+50371	+4,57
4	Прибуток від реалізації продукції, тис. грн.	225550	(10747)	(214803)	
5	Балансовий прибуток, тис. грн.	105939	(294555)	(188616)	

За показниками табл. 3.1 ми бачимо негативну тенденцію фінансового результату Товариства. За звітний рік підприємство зазнало прибуток від реалізації продукції у розмірі 10747 тис грн, балансовий збиток склав 29455 тис грн. Сума затрат на виробництво зросла на 117499 тис грн, у відсотковому відношенні це 11,06 %, середньорічна вартість основних виробничих фондів та оборотних засобів збільшилась на 117818 та 50371 тис грн відповідно.

Таблиця 3.2

Аналітичне групування та аналіз статей активу та пасиву балансу

Показники	2018		2019		Відхилення (+, -)		Темпи росту
	Сума, тис грн	%	Сума, тис грн	%	Сума, тис грн.	%	
Актив балансу							
I. Необоротні активи	2291731	68,54	2416149	68,67	+124418	+0,13	105,43
1.1. Нематеріальні активи	33927	1,01	33568	0,95	-359	-0,06	98,94
1.2. Незавершені капітальні інвестиції	14364	0,43	20512	0,58	+6148	+0,15	142,8
1.3. Основні засоби	240904	7,20	358722	10,2	+117818	+3	148,9
1.4. Довгострокові фінансові інвестиції	2000039	59,83	2000039	56,84	0	-2,99	100
1.5. Довгострокова дебіторська заборгованість	674	0,02	1227	0,04	+553	+0,02	182,05
1.6. Інші необоротні активи	1823	0,05	2081	0,06	+258	+0,01	114,15
II. Оборотні активи – всього	1051964	31,46	1102335	31,33	+50371	-0,13	104,8
Баланс	3343695	100	3518484	100	+174789		105,23
Пасив балансу							
<i>I. Власний капітал</i>	385932	11,54	243077	6,91	-142855	-4,63	62,98
<i>II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення</i>	5272	0,16	6859	0,19	+1587	-0,03	130,1
<i>III. Поточні зобов'язання та забезпечення</i>	2952491	88,3	3268548	92,9	+316057	+4,6	110,7
Баланс	3343695	100	3518484	100	+174789		105,23

Збільшення суми затрат на виробництво може свідчити про підвищення цін на сировину та матеріали або про зростання рівня випуску продукції.

За даними табл. 3.2 здійснимо загальну оцінку динаміки і структури статей бухгалтерського балансу, проаналізуємо активи та пасиви товариства, дебіторську та кредиторську заборгованості.

Як свідчать дані табл. 3.2, валюта балансу ТОВ «Захід-Агро МХП» за 2019 рік у порівнянні з 2018 зросла на 5,23 %, що вказує на позитивну тенденцію. У структурі активу балансу найбільшу частку займають необоротні активи – 68 %, необоротні активи складають 31 % від всього балансу. За 2018–2019 рр. суттєвих змін у складі необоротних та оборотних активів не відбулось, за винятком незавершених капітальних інвестицій, основних засобів та довгострокової дебіторської заборгованості, які збільшились 6148, 117818 та 553 тис грн відповідно.

В оборотних активах Товариства відповідно до Балансу (додаток Б) переважають запаси (375189 тис грн) та дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (412268 тис грн). Частка запасів у структурі балансу становить 10,7 %, а дебіторська заборгованість – 11,72 %.

У складі пасиву Балансу компанії питому вагу містять поточні зобов'язання та забезпечення, а саме – 92,9 %. Станом на кінець звітнього 2019 року, порівняно з попереднім відбулось збільшення на 4,6 %, у сумі 316057 тис грн, що зумовлено зростанням поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги та за одержаними авансами. Наслідком збільшення кредиторської заборгованості є поява нових ресурсів на підприємстві із можливістю їх використання з метою збільшення доходу.

Власний капітал агроіндустріального холдингу зменшився на 142855 тис грн, причиною цього є зростання непокритого збитку на 241623 тис грн. Це є негативною динамікою у розвитку підприємства. Якщо в результаті збиткової діяльності відбувається перманентне зменшення власного капіталу, то Товариство може опинитися на межі банкрутства. Тому, керівництву необхідно

прийняти усі належні міри для уникнення небажаного розвитку ймовірних подій.

У результаті збільшення довгострокових забезпечень витрат персоналу, темп росту довгострокових зобов'язань та забезпечень становить 130,1 %. У статті «Довгострокові забезпечення» відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. Оскільки, сума довгострокових виплат персоналу визнана Товариством суттєвою, ця інформація наводиться у додатковій статті «Довгострокові забезпечення витрат персоналу».

Процес управління підприємством полягає у реалізації функцій, які повинен виконувати кожен працівник відповідно до покладених на нього обов'язків. Комплексність та систематичність організації аналітичних робіт забезпечується завдяки плануванню, що реалізується при складанні інтегрального плану організації всієї аналітичної роботи на підприємстві та при затвердженні планів для кожного окремого виду аналізу, передбаченого в комплексному плані.

Загалом, за результатами проведеного дослідження, на нашу думку, підприємству необхідно на основі глобального аналізу налагодити маркетингову політику компанії, модифікувати збутову сферу продукції, проводити заходи по погашенню дебіторської та простроченої кредиторської заборгованості або такої, строк виплати якої настає, створити стратегію можливого антикризового розвитку Товариства, активно підтримувати та вдосконалювати технологічний процес, знайти шляхи зниження ціноутворення з метою залучення нових потенційних покупців, розширювати канали збуту, застосовувати політику диверсифікації продукції, стабільно аналізувати ринок, його потреби та вчасно їх задовольняти.

3.3. Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів підприємства

Головним завданням аналізу фінансового стану оборотних активів ТОВ «Захід-Агро МХТ» є виявлення та усунення недоліків у фінансовій діяльності підприємства та пошук резервів покращення фінансового стану підприємства, його платоспроможності, ліквідності та рентабельності. Використання оборотних активів в господарській діяльності підприємства забезпечує отримання кінцевих результатів діяльності.

Аналіз оборотних активів проводять за такими напрямками:

- за основними балансовими елементами;
- за сферами використання (виробництво і сфера обігу);
- за формою (матеріальна і гроша);
- за джерелами формування: власні оборотні активи, оборотні активи, сформовані за рахунок позикових коштів;
- за рівнем ліквідності.

Класифікацію та аналіз оборотних активів представлена в табл. 3.2.

За даними таблиці 3.2, можна зробити висновки про позитивні та негативні тенденції в фінансовому стані за 2018 - 2019 роки. В івілому визнається зменшення оборотних актив у 4 рази, при чому значне скорочення відбулося у сфері виробництва на 3101 тис.грн., а також зменшилися частки оборотних активів в сфері обігу на 38,7 в.п. Проте збільшилась частка високоліквідних оборотних активів на 1,2 в.п. та частка оборотних активів в сфері виробництва на 38,7 в.п.

За даними Балансу підприємства проведемо горизонтальний та вертикальний аналіз оборотних активів ТОВ «Захід-Агро МХТ».

Таблиця 3.2

Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів ТОВ «Захід-Агро МХТ» за 2018-2019 рр.

Види оборотних активів	2018 р.		1019 р.		Зміни (+;-)		
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	частк и, в.п.	%
За сферою розміщення							
Оборотні активи в сфері виробництва	4015	51,1	914	89,8	-3101	+38,7	-77,2
Оборотні активи у сфері обігу	837	48,9	104	10,2	-733	-38,7	+87,6
Всього	4852	100	1018	100	-3834	x	-79
За формою							
Оборотні активи в матеріальній формі	4023	82,9	916	90	-3107	+7,1	-77,2
Оборотні активи в розрахунках і грошовій формі	799	17,1	102	10,0	-697	-7,1	-87,2
Всього	4852	100	1018	100	-3834	x	-79
За рівнем ліквідності							
Високоліквідні оборотні активи	16	0,3	15	1,6	-1	+1,2	-0,1
Середньоліквідні оборотні активи	813	16,8	60	5,9	-753	-10,9	-92,6
Низьколіквідні оборотні активи	4023	82,9	943	92,6	-3080	+9,7	-76,6
Всього	4852	100	1018	100	-3834	x	-79

Горизонтальний та вертикальний аналіз оборотних активів показує, що загальна вартість оборотних активів зросла на 50371 тис грн в порівнянні з попереднім періодом, при цьому до позитивних тенденцій відноситься зростання Інших оборотних активів на 40420 тис.грн. Негативними тенденціями є зменшення виробничих запасів на 24766 тис.грн. та велика частка дебіторської заборгованості у структурі оборотних активів – 37,4%.

При цьому відбулось зростання Поточних біологічних активів на 6157 тис грн. Частка поточних біологічних активів в структурі оборотних активах представлена на рис 3.3. Це відбулось за рахунок зміни структури виробленої продукції.

Таблиця 3.3

**Горизонтальний та вертикальний аналіз оборотних активів ТОВ
«Захід-Агро МХТ» за 2018-2019рр.**

Види оборотних активів	2018 р.		1019 р.		Зміни (+;-)	
	грн	%	грн	%	грн	частка в.п.
Оборотні активи, всього	1051964	100	1102335	100	50371	-
1. Запаси	382391	36,35	375189	34,04	-7202	-2,31
1.1. Виробничі запаси	114311	29,89	89545	23,87	- 24766	-6,03
1.2. Незавершене виробництво	132769	34,72	147745	39,38	14976	4,66
1.3. Готова продукція	135310	35,39	137889	36,75	2579	1,37
2. Поточні біологічні активи	102855	9,78	109012	9,88918977	6157	0,11
4. Дебіторська заборгованість	410904	39,06	412268	37,3995201	1364	-1,67
6. Грошові кошти	151	0,01	96	0,01	-55	-0,01
7. Витрати майбутніх періодів	343	0,03	287	0,03	-56	-0,01
8. Інші оборотні активи	113145	10,76	153565	13,93	40420	3,18

Аналіз динаміки зміни запасів, представлено на рис. 3.4 показує незначне загальне зменшення вартості запасів підприємства на 2,31 %, це відбулося під впливом зниження виробничих запасів на 6,03 %, що становить 24766 тис.грн. В цей же час дтрохи зросла частка незавершеного виробництва та готової продукціїна 4,66 % та 1,37% відповідно. Така зміна відображає позитивні тенденції в системі управління запасами на ТОВ «Захід-Агро МХТ».

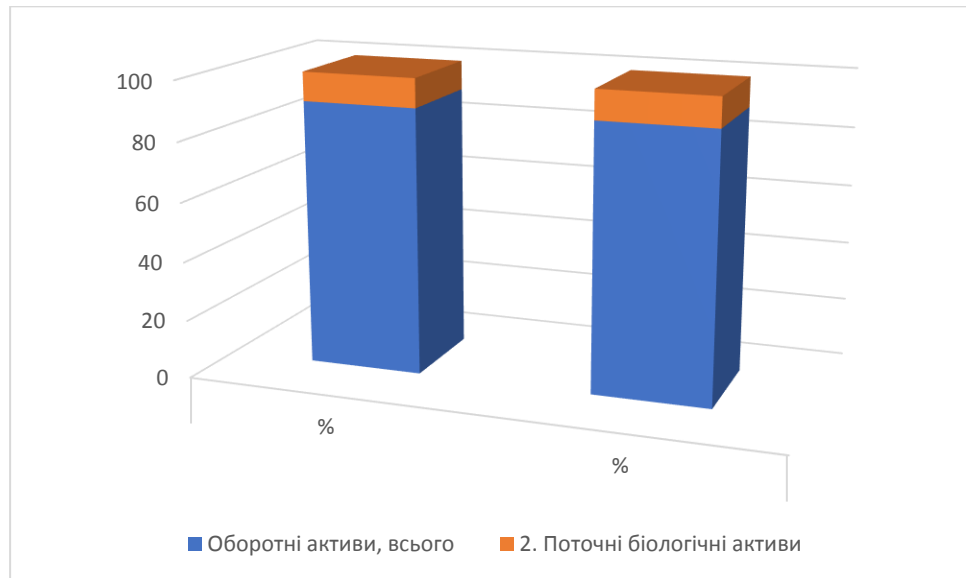


Рис.3.3. Динаміка змін частки поточних біологічних активів в структурі оборотних активів

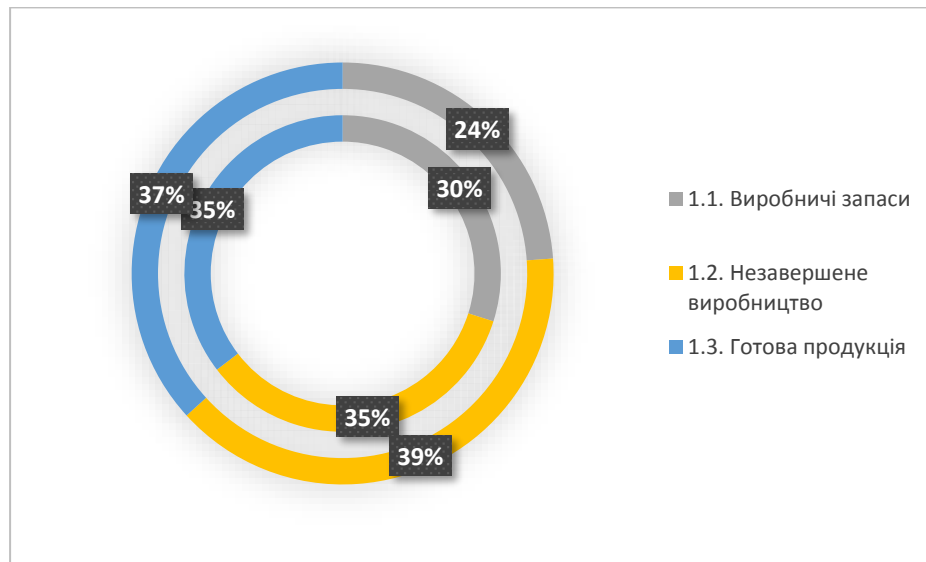


Рис.3.4. Динаміка змін структури запасів за 2018-2019 рр.

Для подальшого аналізу стану оборотних активів підприємства необхідно розрахувати основні коефіцієнти:

Коефіцієнт оборотності оборотних активів відображає величину чистої виручки від реалізації продукції в розрахунку на одну гривню оборотних активів та показує число оборотів оборотного капіталу і розраховується за формулою:

$$\text{Коб} = \text{ВР} / \text{ОА}, \quad (3.1)$$

де Коб - коефіцієнт оборотності оборотних активів;

ВР - виручка від реалізації продукції;

ОА - вартість оборотних активів.

$$\text{Коб}_{18} = 1170364 / 1051964 = 1,112$$

$$\text{Коб}_{19} = 1051566 / 1102335 = 0,954$$

Зниження оборотності свідчить про менш ефективне використання оборотних активів, проте це зниження є незначним.

Для детальнішого аналізу оборотних активів проаналізуємо оборотність окремих статей оборотних активів.

Оборотність виробничих запасів у днях розраховується за формулою:

$$\text{Обвз} = \text{ВЗ} * \text{Д} / \text{Вр}, \quad (3.2)$$

де Обвз - оборотність виробничих запасів у днях;

Д – кількість календарних днів у періоді;

ВЗ - вартість виробничих запасів, тис. грн.

$$\text{Обвз}_{18} = 114311 * 365 / 1170364 = 35,65$$

$$\text{Обвз}_{19} = 89545 * 365 / 1051566 = 31,08$$

Зниження коефіцієнта оборотність виробничих запасів відображає зниженні ефективності їх використання та свідчить про уповільнення оборотності запасів.

Оборотність готової продукції розраховують за формулою:

$$\text{Обгп} = \text{ГП} * \text{Д} / \text{ВР} \quad (3.3)$$

де ГП - вартість готової продукції, тис. грн.

$$\text{Обгп}_{18} = 135310 * 365 / 1170364 = 11,01$$

$$\text{Обгп}_{19} = 137889 * 365 / 1051566 = 13,15$$

Зростання коефіцієнта оборотності виробничих запасів відображає підвищення ефективності реалізації продукції за звітний період та свідчить про прискорення оборотності готової продукції.

Таблиця 3.4

Аналіз показниками оборотності активів ТОВ «Захід-Агро МХТ»

Показник	2018 р.	1019 р.	Відхилення (+;-)	
	грн	грн	абсолютне	відносне
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	1170364	1051566	-118798	89,85
Оборотні активи, всього	1051964	1102335	50371	104,79
Запаси	382391	375189	-7202	98,12
Виробничі запаси	114311	89545	-24766	78,33
Незавершене виробництво	132769	147745	14976	111,28
Готова продукція	135310	137889	2579	101,91
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	1,112	0,954	-0,158	85,79
Оборотність виробничих запасів	35,65	31,08	-4,57	87,18
Оборотність готової продукції	11,01	13,15	2,14	119,44

Аналіз підприємства за показниками оборотності активів показує як негативні, так і позитивні тенденції в діяльності ТОВ «Захід-Агро МХТ» за досліджуваний період.

Дані таблиці 3.4 свідчать про зниження оборотності оборотних ктивів підприємства, що відбулось за рахуноу зростання середньорічної вартоств

активів на 4,79 % та зниження чистої виручки від реалізації продукції на 10,15 %. Проте це призвело до зростання оборотності готової продукції в 2019 році на 19,44%. Таким чином це свідчить про погіршення управління оборотними активами на підприємстві.

Висновки до розділу 3

Отже проведення аудиту біологічних активів є невід'ємною частиною загального процесу внутрішнього аудиту підприємства, засобом оперативного контролю для прийнятих управлінських рішень, з метою запобігання неефективного використання активів та виявлення можливих резервів зростання ефективності сільськогосподарського підприємства в цілому. Впроваджена на підприємстві система внутрішнього аудиту дозволяє визначити реальний якісний та кількісний стан об'єктів обліку, визначити відхилення з метою усунення негативних наслідків.

Проведений аналіз використання оборотних активів на досліджуваному підприємстві ТОВ «Захід-Агро МХТ» свідчить про погіршення управління оборотними активами на підприємстві. Зниження оборотності свідчить про менш ефективне використання оборотних активів, проте це зниження є незначним.

РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Організація системи охорони праці на ТОВ «Захід-Агро МХТ»

Згідно з Законом України "Про охорону праці" служба охорони праці створюється роботодавцем для організації виконання правових, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів, спрямованих на запобігання нещасним випадкам, професійним захворюванням і аваріям у процесі праці.

Роботодавець з урахуванням специфіки виробництва, видів діяльності, чисельності працівників, умов праці тощо розробляє та затверджує Положення про службу охорони праці відповідного підприємства, визначає структуру служби охорони праці, її чисельність, основні завдання, функції та права її працівників відповідно до законодавства.

Служба охорони праці створюється на підприємствах з кількістю працюючих 50 осіб і більше. В інших випадках функції цієї служби можуть виконувати за сумісництвом особи, які мають відповідну підготовку. На підприємстві з кількістю працюючих до 20 осіб для виконання функцій служби охорони праці можуть залучатися сторонні спеціалісти на договірних засадах, які мають відповідну підготовку.

Служба охорони праці підпорядковується безпосередньо роботодавцю. За своїми посадами та заробітною платою керівники та спеціалісти служби охорони праці прирівнюються до керівників та спеціалістів основних виробничо-технічних служб підприємства. Служба охорони праці в залежності від чисельності працюючих може функціонувати як самостійний структурний підрозділ або у вигляді групи спеціалістів чи одного спеціаліста, у тому числі за сумісництвом. Служба охорони праці формується зі спеціалістів, які мають вищу освіту та стаж роботи за профілем виробництва не менше трьох років.

Спеціалісти зі середньою спеціальною освітою приймаються в службу охорони праці у виняткових випадках. Навчання та перевірка знань з охорони праці працівників служби охорони праці відбуваються під час прийняття на роботу та періодично один раз на три роки. Працівники служби охорони праці мають право видавати керівникам структурних підрозділів обов'язкові для виконання приписи щодо усунення наявних недоліків. Припис спеціаліста з охорони праці, у тому числі про зупинення робіт, може скасувати лише роботодавець. Працівники служби охорони праці не можуть залучатися до виконання функцій, не передбачених Законом України "Про охорону праці" та Типовим положенням про службу охорони праці. Ліквідація служби охорони праці допускається тільки в разі ліквідації підприємства чи припинення використання найманої праці фізичною особою.

Служба охорони праці вирішує завдання:

- забезпечення фахової підтримки рішень роботодавця з питань охорони праці;
- забезпечення безпеки виробничих процесів, устаткування, будівель і споруд;
- забезпечення працівників засобами індивідуального та колективного захисту;
- професійної підготовки і підвищення кваліфікації працівників з питань охорони праці, пропаганди безпечних методів праці;
- вибору оптимальних режимів праці й відпочинку працівників;
- інформування та надання роз'яснень працівникам підприємства з питань охорони праці.

Служба охорони праці виконує такі основні функції:

- опрацьовує ефективну цілісну систему управління охороною праці;
- здійснює оперативно-методичне керівництво роботою з охорони праці;
- складає разом зі структурними підрозділами підприємства комплексні заходи щодо досягнення встановлених нормативів безпеки, гігієни праці та

виробничого середовища, а також розділ "Охорона праці" у колективному договорі;

- проводить з працівниками вступний інструктаж з охорони праці;

- готує проекти наказів та розпоряджень з питань охорони праці й подає їх на розгляд роботодавцю;

- забезпечує належне оформлення і зберігання документації з питань охорони праці;

- розглядає факти наявності виробничих ситуацій, небезпечних для життя чи здоров'я працівників або людей, які їх оточують, у випадку відмови з цих причин працівників від виконання дорученої їм роботи;

- організовує забезпечення працюючих правилами, стандартами, нормами, положеннями, інструкціями та іншими нормативними актами з охорони праці; паспортизацію цехів, дільниць, робочих місць щодо відповідності їх вимогам охорони праці; облік, аналіз нещасних випадків, професійних захворювань і аварій, а також шкоди від цих подій; підготовку статистичних звітів підприємства з питань охорони праці; розробку перспективних та поточних планів роботи підприємства щодо створення безпечних та нешкідливих умов праці; роботу методичного кабінету охорони праці, пропаганду безпечних та нешкідливих умов праці; допомогу комісії з питань охорони праці підприємства в опрацюванні необхідних матеріалів та реалізації її рекомендацій; підвищення кваліфікації й перевірку знань посадових осіб з питань охорони праці;

- бере участь у розслідуванні нещасних випадків та аварій; проведенні внутрішнього аудиту; організації навчання з питань охорони праці; роботі комісії з перевірки знань з питань охорони праці; роботі комісії з питань охорони праці підприємства; роботі комісії з прийняття в експлуатацію завершених будівництвом, реконструкцією або технічним переозброєнням об'єктів виробничого та соціального призначення, відремонтованого або модернізованого устаткування; розробці положень, інструкцій, нормативних актів з охорони праці, що діють у межах підприємства; роботі комісії з питань атестації робочих місць за умовами праці;

- контролює дотримання чинного законодавства, вимог нормативно-правових актів, виконання працівниками посадових інструкцій з питань охорони праці; виконання приписів посадових осіб органів державного нагляду;
- виконання заходів, передбачених колективним договором;
- використання цільових коштів, виділених на заходи з охорони праці;
- стан запобіжних і захисних пристроїв, вентиляційних систем; своєчасне проведення навчання та інструктажів працюючих, атестації та переатестації з питань безпеки праці посадових осіб та осіб, які виконують роботи підвищеної небезпеки, а також дотримання вимог безпеки при виконанні цих робіт;
- забезпечення працюючих засобами індивідуального захисту, лікувально-профілактичним харчуванням, молоком або рівноцінними харчовими продуктами, мийними засобами, санітарно-побутовими приміщеннями;
- використання праці неповнолітніх, жінок та інвалідів згідно з чинним законодавством; проходження попереднього і періодичних медичних оглядів працівників; виконання заходів, наказів, розпоряджень з питань охорони праці, а також заходів щодо усунення причин нещасних випадків і аварій, які визначені в актах розслідування.

Спеціалісти служби охорони праці мають право:

- безперешкодно відвідувати виробничі об'єкти, структурні підрозділи підприємства, зупиняти роботу виробництв, діляниць, машин, механізмів, устаткування та інших засобів виробництва у разі порушень, які створюють загрозу життю або здоров'ю працівників;
- одержувати від посадових осіб необхідні відомості, документи і пояснення з питань охорони праці;
- перевіряти стан безпеки, гігієни праці та виробничого середовища на об'єктах підприємства, видавати керівникам перевіреного об'єкта, цеху, виробництва обов'язковий для виконання припис;
- вимагати від посадових осіб відсторонення від роботи працівників, які не пройшли медичного огляду, навчання, інструктажу, перевірки знань з

охорони праці, не мають допуску до відповідних робіт або не виконують нормативно-правових актів з охорони праці;

- надсилати роботодавцю подання про притягнення до відповідальності працівників, які порушують вимоги щодо охорони праці;

- порушувати клопотання про заохочення працівників, які беруть активну участь у підвищенні безпеки та покращенні умов праці.

4.2. Безпечне поводження із забороненими до використання, змішаними, неопізнаними пестицидами та агрохімікатами

Відповідно до статті 1 Закону України “Про пестициди та агрохімікати” пестициди – це токсичні речовини, їх сполуки або суміші речовин хімічного чи біологічного походження, призначені для знищення, регуляції та припинення розвитку шкідливих організмів, внаслідок діяльності яких вражаються рослини, тварини, люди і завдається шкоди матеріальним цінностям, а також гризунів, бур’янів, деревної, чагарникової рослинності, засмічуючих видів риби. Натомість, агрохімікати – це органічні, мінеральні і бактеріальні добрива, хімічні меліоранти, регулятори росту рослин та інші речовини, що застосовуються для підвищення родючості ґрунтів, урожайності сільськогосподарських культур і поліпшення якості рослинницької продукції.

Поширення пестицидів відбувається через водні і повітряні потоки. Одним з основних шляхів їх розповсюдження є біологічний – перенесення живими організмами. Чим вище в трофічному ланцюгу організм, тим більша концентрація шкідливих речовин, які нагромаджуються у внутрішніх органах, переважно в нирках і печінці.

У навколишньому середовищі сільськогосподарські отрутохімікати поширюються через повітря, воду, рослини, тварин, а також людьми, які з ними працюють. Циркуляція пестицидів у довкіллі може відбуватися за схемами (рис.

4.1): повітря – рослина – ґрунт – рослина – травоядна тварина – людина; ґрунт – вода – зоофітопланктон – риба – людина.

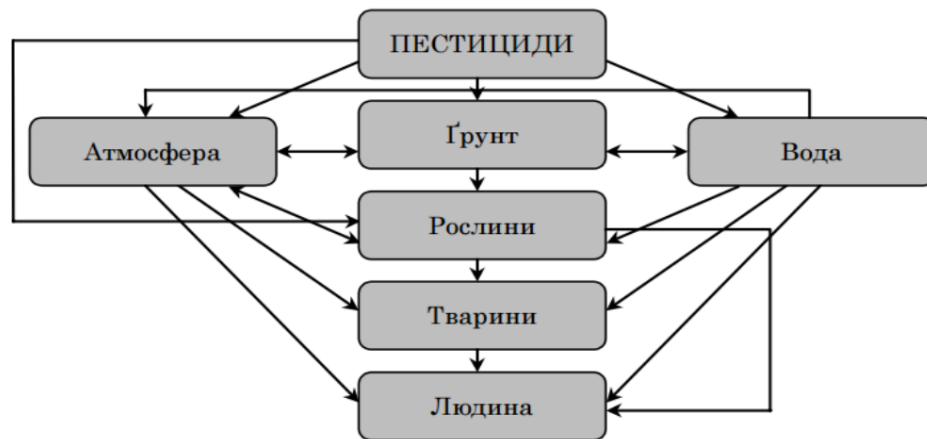


Рис. 4.1. Циркуляція пестицидів у навколишньому середовищі

Виходячи з вищезазначеного, однією із найважливіших проблем сучасності є охорона навколишнього середовища і раціональне використання природних ресурсів. Від ефективного вирішення цієї проблеми великою мірою залежить безпека життєдіяльності, успішний розвиток економіки і збереження довкілля в екологічно чистому стані. Сучасне сільськогосподарське виробництво характеризується високим рівнем хімізації, значними збільшенням кількості і розширенням асортименту пестицидів. Тому охорона навколишнього середовища від забруднення сільськогосподарськими отрутохімікатами потребує встановлення чіткого регламентування та організації системи суворого контролю за його виконанням. Причини забруднення довкілля пестицидами полягають у порушенні норм їх застосування, правил зберігання та перевезення, використанні персистентних препаратів та інших технологічних факторах.

Через недосконалість методів дослідження неможливо дати оцінку всіх наслідків шкідливого впливу пестицидів на навколишнє середовище. Адже всі без винятку отрутохімікати у процесі ретельного вивчення виявляли або мутагенну, або інші негативні дії на живу природу і людину. Навіть одноразовий контакт людини з такими пестицидами, як паратіон, діелдрін, призводять до змін у біотоках головного мозку (енцефалограми). А застосування сучасних орґанофосфатних сполук, які швидко розкладаються, загрожує такими нейропсихологічними порушеннями, як розвиток депресій, роздратування,

розлад пам'яті тощо. Екологічну проблему складає те, що майже 30% інсектицидів (проти комах), 60% гербіцидів (проти бур'янів) і 90% усіх фунгіцидів (проти грибкових захворювань) є канцерогенними речовинами. Підраховано, що 60-95% гербіцидів, 98% фунгіцидів та інсектицидів не досягають об'єктів пригнічення, натомість потрапляючи у ґрунт, воду і повітря. А зооциди, які застосовують проти гризунів, узагалі, створюють у ґрунті мертве середовище.

Ступінь дії пестицидів на організм людини залежить від шляху потрапляння в організм, хімічної природи та токсичності отрути. Вік людей є значним фактором чутливості до впливу препаратів. Внаслідок потрапляння в організм людей, пестициди можуть викликати отруєння.

Згідно ст. 18 Закону України «Про захист рослин» підприємства, установи, організації та громадяни у сфері захисту рослин мають право та обов'язок допускати до робіт, пов'язаних із транспортуванням, зберіганням, застосуванням засобів захисту рослин, їх торгівлею, лише тих осіб, які пройшли згідно з цим Законом спеціальну підготовку та мають на те відповідне посвідчення і допуск, що видаються центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері захисту рослин, щороку. Для видачі допуску підставою є посвідчення про проходження спеціальної підготовки з питань безпечного виконання роботи з пестицидами і агрохімікатами та медична книжка з висновком медичної комісії про відсутність протипоказань за станом здоров'я.

Особи віком до 18 років, вагітні жінки, жінки, що годують дітей, особи, які мають протипоказання за станом здоров'я, а також особи, зазначені у переліку важких робіт та робіт із шкідливими і небезпечними умовами праці, на яких забороняється застосування праці жінок, визначеному МОЗ, до виконання роботи з пестицидами і агрохімікатами недопускаються.

Особи які не пройшли спеціальної підготовки та неотримали відповідного допуску та посвідчення на право проведення робіт, пов'язаних з транспортуванням, зберіганням, застосуванням та торгівлею засобами захисту

рослин згідно ст. 21. Закону України «Про захист рослин» несуть адміністративну відповідальність.

На виконання ст. 11 Закону України «Про пестициди і агрохімікати» та ст.18 Закону України «Про захист рослин» підприємства, установи, організації усіх форм власності та громадяни зобов'язані у сфері захисту рослин допускати до робіт, пов'язаних із транспортуванням, зберіганням, застосуванням засобів захисту рослин, їх торгівлею, лише осіб, які пройшли щорічну спеціальну підготовку та мають на те відповідне посвідчення і допуск, що видаються спеціально уповноваженими органами виконавчої влади у сфері захисту рослин.

Керівники сільськогосподарських підприємств, працівники яких задіяні на роботах з пестицидами та агрохімікатами і не мають допуску та посвідчення, необхідно звернутися до фітосанітарних інспекторів на закріплених територіях для одержання інформації щодо процедури отримання допуску та посвідчення на право роботи з пестицидами та агрохімікатами.

Виконання роботи з пестицидами і агрохімікатами особами, які не мають допуску, забороняється.

Перша допомога при отруєнні пестицидами і агрохімікатами.

1. Слід суворо дотримуватись заходів особистої безпеки. Роботи необхідно проводити рано в ранці, або ввечері, коли температура повітря не перевищує 20°C. Необхідно передбачити захист шкіри, очей та органів дихання від пестицидів (протигаз, респіратор, ватно-марлева пов'язка).

2. Під час роботи з пестицидами забороняється приймати їжу та курити. Після проведення робіт необхідно ретельно вимити з милом руки, інші відкриті ділянки тіла та змінити одяг.

3. При перших ознаках отруєння слід негайно припинити роботу і звернутись в найближчу лікувальну установу для отримання медичної допомоги, або викликати швидку допомогу.

4. До приїзду швидкої допомоги потерпілого треба вивести з зони, яка оброблялась пестицидами, зняти засоби індивідуального захисту, звільнити від здавлюючого одягу.

5. Пестицид, що потрапив на шкіру, змити струменем води, краще з милом, або видалити за допомогою тканини чи ватного тампона, а потім промити шкіру достатньою кількістю води.

6. При попаданні пестициду в очі слід негайно промити їх достатньою кількістю води.

7. При надходженні у шлунок потерпілому потрібно дати випити декілька стаканів води або розчину марганцевокислого калію слабо-рожевого кольору і викликати блювоту. Процедуру повторити 2-3 рази. (Забороняється викликати блювоту у хворого, що знаходиться в непритомному стані або при наявності судом).

8. При послабленні дихання потерпілому дають нюхати нашатирний спирт. У випадку припинення дихання необхідно негайно приступити до штучної вентиляції легень.

9. Проте, ще раз наголошую, що в усіх випадках отруєння пестицидами (навіть легкого) необхідно якомога швидше звернутися за медичною допомогою.

Відходи являють собою суміші багатьох компонентів неорганічного та органічного походження, причому агрегатний стан і склад непридатних пестицидів певною мірою залежать від хімічної структури, характеру дії речовин, умов їх зберігання, що часто невідповідають вимогам та нормам, то для кожного конкретного випадку рекомендується провести дослідження фізико-хімічних властивостей відходів і розробити відповідні технології їх знешкодження. Методи знищення або знешкодження запасів непридатних для використання пестицидів повинні відповідати певним загальним вимогам: безпека для людини, мінімальний ризик для навколишнього середовища, економічність.

Існують такі групи методів знешкодження та ліквідації пестицидів:

- термічні,
- фізико-хімічні
- біологічні.

Таблиця 4.1

Порівняльна характеристика методів знешкодження пестицидів

Назва	Переваги	Недоліки
термічні	повне знешкодження	високий температурний режим, недоступний і економічно не вигідний, потрібна додаткова газоочистка скруберами чи фільтрами
фізико-хімічні	розкладання на прості за хімічним складом та безпечні речовини	потрібна утилізація продуктів хімічної реакції, економічно не вигідні
біологічні	мінералізують пестициди в природному циклі кругообігу речовин, незначні втрати енергії, легко транспортабельні, економічно вигідні, технічно нескладні, соціально прийнятні	потрібні додаткові дослідження деяких газоподібних продуктів, що утворюються при деструкції

Непридатні отрутохімікати, які можуть бути знешкодені термічним методом, зазвичай, мають складний хімічний склад і відрізняються високою токсичністю. У більшості випадків їх переробка на нешкідливі продукти не вигідна економічно, а видалення у відвали призводить до значного забруднення довкілля. Для вогневого знешкодження відходів в залежності від їх властивостей та агрегатного стану використовуються циклонні, обертові барабанні, камерні, шахтні та інші печі. Повне згоряння ряду діючих речовин, що мають пестицидні властивості, відбувається в температурному діапазоні від 545 до 879°C.

При знешкоденні непридатних отрутохімікатів у спалювачі небезпечних відходів емісія з нього може містити органічні сполуки і токсичні гази, у зв'язку з чим застосування скрубєрів і фільтрів є обов'язковим елементом цього способу ліквідації запасів невикористаних пестицидів. Але проблема заключається в тому, що такі установки існують в обмеженій кількості в розвинених країнах [8].

Через відсутність такого обладнання цей спосіб недоступний і економічно не вигідний для країн, які розвиваються.

Фізичні та хімічні методи – це методи, в основі яких лежить принцип розкладання отрутохімікатів на прості за хімічним складом та безпечні речовини. Найчастіше застосовуються такі фізико-хімічні методи знешкодження непридатних пестицидів: аерозольний каталіз, лужний гідроліз, електрокаталітична деструкція, піроліз. Метод знешкодження отрутохімікатів та відходів хімічної зброї, за твердженням авторів, дозволить ефективно і повністю розкласти відходи отрутохімікатів, які застосовуються в сільськогосподарстві, промисловості, медицині, а також бойових отруйних речовин до екологічно безпечних продуктів. Цей спосіб підвищує надійність знищення отрутохімікатів розкладанням їх на прості за складом хімічні речовини і повністю виключає утворення діоксинів, а також зменшує витрати на утилізацію за рахунок зниження енергоємності процесу. Інший спосіб утилізації пестицидів, патент № 2005135514, полягає в плазмовому розкладанні газоподібних продуктів первинного піролізу, особливістю якого є те, що на першій стадії здійснюють розкладання препаратів пестицидів при температурі 400-600°C, а на другій стадії утилізують газову фазу продуктів первинного піролізу з наступним загартуванням і сепарацією продуктів плазмового піролізу. Аналіз способів, заснованих на використанні схожих процесів показав, що застосування фізико-хімічних методів економічно не вигідно, оскільки вимагає значних витрат енергії, а найголовніше – вони не вирішують проблем екологічної безпеки. Наприклад, у процесі спалювання відбувається частковий викид продуктів термогідролізу (бензопірену і т. ін.), так само небезпечних, як і вихідні речовини. При хімічній дезактивації неодмінно постає питання про утилізацію продуктів хімічної реакції.

До біологічних відносяться методи, характерним для яких є внесення в ґрунт мікроорганізмів – деструкторів отрутохімікатів. Дослідження у цій галузі показали, що практично всі хімічні сполуки, які застосовуються як пестициди, утилізуються відповідними мікроорганізмами. Для деяких отрутохімікатів

використовується також дещо інший спосіб біологічного знешкодження: для цього в особливих ємностях змішують пестициди і бактерії, здатні розкласти їх до неактивного стану. Найчастіше використовується композитний бактеріологічний препарат, що складається з десятків різних бактерій, відповідальних за розкладання сільськогосподарських отрутохімікатів. У даний час виділено значну кількість штамів грибів, бактерій, актиноміцетів і водоростей, що руйнують ці речовини до нетоксичних сполук.

Аналіз сучасних методів знешкодження заборонених до використання пестицидів показав, що найбільш перспективними для використання є біологічні методи.

Висновки до розділу 4

В даному розділі проведено аналіз стану охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях у «Захід-Агро МХТ», свідчить, що загалом існуюча система відповідає і внутрішньому регламенту з питань охорони праці, і нормативно-законодавчим актам. Розглянуто питання щодо безпечного поводження з залишками заборонених до використання, змішаних пестицидів та агрохімікатів. Аналіз сучасних методів знешкодження заборонених до використання пестицидів показав, що найбільш перспективними для використання є біологічні методи.

Розглянуті питання з безпеки у надзвичайних ситуаціях є актуальними у сучасних умовах та потребують додаткового впровадження на підприємстві.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Специфіка діяльності сільськогосподарських підприємств полягає в тому, що вони постійно перебувають під впливом природних факторів, складність врахування яких вимагають додаткових затрат для організації належної облікової системи з метою ефективного управління ними. Переважаюча кількість господарських операцій пов'язана з використанням біологічних активів. Складність організації процесу обліку біологічних активів підприємства полягає у проблемі ідентифікації та оцінці цих об'єктів, що обумовлено відмінністю їх використання в різних галузях АПК (рослинництво чи тваринництво). Тому агропідприємства повинні велику увагу приділити саме формуванню системи облікової політики щодо розкриття інформації про визнання та методи оцінки вартості біологічних активів.

Дана специфіка також має суттєвий вплив і на формування методики проведення внутрішнього контролю та аналізу біологічних активів. При проведенні аудиту таких об'єктів складність полягає також у відсутності регламентованої методики проведення аудиту поточних біологічних активів.

Об'єктом даного дослідження є ТОВ «Захід-Агро МХТ», основним напрямом діяльності якого є вирощування сільськогосподарських культур, зокрема зернових, соняшнику, ріпаку та цукрового буряка, виробництво та реалізація насіння і сільськогосподарської продукції.

Облікова політика розроблена враховуючи норми законодавства П(С)БО та МСФО і затверджена Наказом про облікову політику. Аналіз фінансової звітності ТОВ «Захід-Агро МХТ», та розрахунок основних показників показує зниження ефективності господарської діяльності. На підприємстві використовують типові форми первинних і аналітичних документів. Аналітичний облік поточних біологічних активів здійснюється за окремими видами поточних біологічних активів рослинництва, а синтетичний – на рахунках 21, 23, 27 та відповідних субрахунках. Усю інформацію про дані

об'єкти обліку відображається у формах фінансової звітності та регістрах обліку.

Організаційно-методичні засади у формування системи бухгалтерського обліку поточних біологічних активів складають П(С)БО 9 та П(С)БО 30. Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначений узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів. Основним джерелом надходження поточних біологічних активів рослинництва на підприємстві є вирощування сільськогосподарських культур.

На основі проведеного аналізу системи обліку та контролю на ТОВ «Захід-Агро МХТ» запропоновано розширити програму проведення внутрішнього аудиту поточних біологічних активів, що дозволить виявити порушення та неточності відображення в обліку основних господарських операцій з даними активами, сприятиме підвищенню ефективності використання поточних біологічних активів та призведе до позитивного впливу на роботу підприємства в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. - 8-ме вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2009.-912 с.
2. Бойчак Т.М. Методика розрахунку та застосування відносних показників для оцінки фінансової стійкості підприємства: переваги та недоліки [Інститут менеджменту та економіки "Галицька академія"] / [Електронний ресурс] / Т. М. Бойчак. Режим доступу: http://www.rusnauka.com/19_NM_2007/Economics/23323.doc.htm.
3. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М.Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 304 с.
4. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б.Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є.Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
5. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Ткаченко Н. М. – 6-те вид., доп. і переробл. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
6. Вишневський М. Облік поточних біологічних активів / М. Вишневський // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 67(1147). – С. 15-23.
7. Герцюк М.Н. Химико-аналитические аспекты идентификации запрещенных и непригодных пестицидов. / Герцюк М.Н. // Сотрудничество для решения проблемы отходов. – X, 2004 –226 с.
8. Гончаренко Н.В. Облік довгострокових біологічних активів рослинництва: стан і напрями удосконалення / Н.В. Гончаренко // Теоретичні та прикладні питання економіки: збірник наук. праць / За ред. проф. Єханурова Ю.І., Шегди А.В. – 2011. – Вип. 26. – С. 202-207.

9. Гузар Б.С. Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю // Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. – 2009. – №5. – С. 99-101.
10. Гуменюк О.О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». – 2012. - №5. – С. 116 – 119.
11. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 12. – С. 115-117.
12. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: підручник / А.Г.Загородній, Г.О.Партин, Л.М.Пилипенко. – вид. 2-ге, перероблене і доповнене. – К.: Знання, 2009. – 422 с.
13. Закон України «Про пестициди і агрохімікати» №86/95 – ВР від 02.03.95 // Відомості Верховної Ради (ВВР), N 14, 1995–91 с.
14. Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (з врахуванням останніх змін, внесених Законом України № 663-VII від 24.10.2013 р.).
15. Замула І.В. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку / І.В. Замула, Л.П. Черевко // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1 (59). – С. 74-76.
16. Звітність підприємств: Навчальний посібник / Г.М.Давидов, Н.С. Шалімова. – 2-ге видання. – К. : Знання, 2011. – 623 с.
17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень).
18. Катан Л.І. Фінансовий менеджмент: навч. посібник / Л.І. Катан, Л.І. Бровко, Н.П. Дуброва, Н.В. Бондарчук. – Суми: «Довкілля», 2009. – 184с.

19. Кащена Н.Б. Методика економічного аналізу: сутність та елементи [Електронний ресурс] / Н.Б. Кащена, О.В. Цуканова, Н.М. Гаркуша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2014. – Вип. 1. – С. 40–51. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp_2014_1_6.pdf.
20. Клименко О.П. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва // Вісник ЖДТУ. – 2011. – №1. – С.94-97. Кондор, 2010. – 268 с.
21. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності : навчальний посібник / О. Кононенко, О. Маханько – Х. : Фактор, 2008. – 208 с. –34 с.
22. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація // П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 4. – С. 32-37.
23. Лень В.С. Фінансовий облік: навчальний посібник / Лень В.С. – К.: Академія, 2011. – 608 с.
24. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Л.Г. Ловінська // Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
25. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315 (з врахуванням змін і доповнень).
26. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2008. № 1. – С. 5-22.
27. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 190 (з врахуванням змін і доповнень).
28. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 (з врахуванням змін і доповнень).

29. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73 (з врахуванням змін і доповнень).

30. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» від 01.01.2012 року.

31. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 38-48.

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (з врахуванням змін і доповнень).

33. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі / Шило В.П., Сопко В.В., Ільїна С.Б., Васьков В.Н.: Навчальний посібник. – К.:

34. Первинний та аналітичний облік на підприємстві. Навчальний посібник / Гарасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – Тернопіль. – 2005. – 464 с.

35. Петрук В.Г., Яворська О.Г., Васильківський І. В., Гринюк І.І., Іщенко А.С., Євсєєва М.В., Звенигородський Е.Л., Петрук Г.Д., Гордієнко О.А., Звездецька Н.С., Дензанов Г.О., Хімичева Г.І. Сучасні екологічно чисті технології знезараження непридатних пестицидів. // Під ред. Петрука В.Г. – Вінниця: Універсум-Вінниця, 2003. – 254 с.

36. Пиріжок С.Є. Поняття «біологічні активи»: порівняння П(С)БО 30 «Біологічні активи» і МСФЗ 41 «Сільське господарство» / Пиріжок С.Є. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 1 (13). – Житомир:

37. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Затверджено наказом

Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень).

38. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень).

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290 (з врахуванням змін і доповнень).

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 (з врахуванням змін і доповнень).

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 року № 790 (з врахуванням змін і доповнень).

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246 (з врахуванням змін і доповнень).

43. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05. 1995 року № 88 (з врахуванням змін і доповнень).

44. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами: навч. посібник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2013. – 608 с.

45. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу: [навч. пос.] / І.Ф.Прокопенко, В.І. Ганін – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 430 с.

46. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.

47. Сук Л.К. Фінансовий облік : [навч. посіб.] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2012. – 647 с.
48. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й.Атамас. – Дніпропетровськ: «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.
49. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. – 5-те видання, перероблене і доповнене. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
50. Цал - Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: Підручник / Ю.С. Цал -Цалко, Ю.Ю. Мороз., Л.А. Суліменко – Вид. 5-є, доповнене. – Житомир: ЖОО ГО "Спілка економістів України", 2012. – 609 с.
51. Циган Р.М. Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства [Електронний ресурс] // Р.М. Циган, О.С. Костюк, Є.А. Тимченко // Ефективна економіка. – 2012. – № 1. – Режим доступу: <http://economy.nauka.com.ua/index.php?operation>
52. Яненко О.В., Черевко Л.П. Актуальність обліку біологічних активів в Україні // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №1. – С.237-240.