

Губська А.С.

студентка;

Бірченко Н.О.

старший викладач,

*Харківський національний технічний університет сільського господарства
імені Петра Василенка*

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА

Сільське господарство є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами використовуються ще й природні ресурси: земля та живі організми. Порядок обліку і контролю наявності та руху таких ресурсів досить складний, адже вони постійно змінюються: рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості.

Поточні біологічні активи тваринництва складають особливу групу оборотних активів. За своїм економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі як складова поточних біологічних активів є незавершеним виробництвом галузі тваринництва, тому що вони в результаті біологічних перетворень постійно змінюють свою масу й оцінку. Ці зміни пов'язані з витратами на утримання тварин і їх годівлю до моменту реалізації, забою, переведення до основного стада. Відповідно, важливе значення в сучасних умовах господарювання має і забезпечення збереженості поголів'я, запобігання його розкраданню й незаконному списанню, падежу і вимушеному забою. Виходячи з вище сказаного виникає необхідність в проведенні аудиту поточних біологічних активів тваринництва.

Організація і методика обліку та аудиту сільськогосподарських підприємств визначаються загальними правилами й принципами, закріпленими на законодавчому рівні. Однак діяльність підприємств агропромислового виробництва відрізняється від інших сукупністю галузевих, природних, нормативних факторів, якими, як доводилось науковцями неодноразово, не варто нехтувати на всіх етапах обліково-контрольного процесу.

Серед основних джерел аудиту нормативно-правового характеру, якими визначено методологічні засади формування в обліку інформації щодо біологічних активів П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1], вимоги та рекомендації якого конкретизовано у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [2].

Для того, щоб чітко визначитись з напрямками аудиту, необхідно чітко визначити його об'єкти. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» об'єктом обліку виступає 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 [1].

Розробити універсальну методику аудиту поточних біологічних активів неможливо. Проте, достовірним джерелом аудиту наявності та руху поточних біологічних активів є дані рахунку 21 «Поточні біологічні активи», на якому ведуть облік і узагальнюють інформацію щодо поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуюваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо.

На етапі перевірки надходження і руху поточних біологічних активів важливо перевірити дотримання порядку оформлення первинних документів і таким чином отримати документальне підтвердження санкціонування операцій, зміст та виконавців господарських операцій, а також письмові докази змін кількісно-сумового складу біологічних активів. Крім того, вивчаючи зміст належно оформлених документів, аудитор відтворює ланцюг господарських операцій та фактів від надходження (оприбуткування) поточних біологічних активів, їх зберігання до списання.

Зустрічна перевірка записів за датами і живою масою при народженні у актах на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ-3) з журналом реєстрації приплоду і вирощування молодняку великої рогатої худоби (ф. № ПБАСГ-14), журналом реєстрації осіменіння корів і телиць (ф. № ПБАСГ-15), журналом обліку опоросів свиноматок та приплоду поросят (ф. 5-св) дасть змогу аудитору встановити своєчасність і повноту оприбуткування приплоду. Додатково можна порівняти кількість дійних корів (за даними Журналу обліку надоїв молока) і теличок старше від двох років з оприбуткованим приплодом. Виявлення фактів неповного оприбуткування приплоду може свідчити про можливе існування випадків неоформленого падежу, загибелі молодняку, нестач, крадіжок тварин або завідома створення неврахованих надлишків з подальшим оформленням безтоварних актів на купівлю тварин від населення і, відповідно, привласнення коштів.

Повноту оприбуткування придбаних тварин зі сторони, проданих або безплатно переданих, аудитор може встановити шляхом вивчення і порівняння записів у рахунках-фактурах, актах прийому-передачі, договорах, супровідних документах постачальника: (товарно-транспортними накладними на перевезення тварин (ф. № 1 с.-г. тварини, ветеринарних свідоцтвах цих тварин) із відомостями зважування та відомостями витрачання кормів, а також Звітами про рух тварин і птиці на фермі (форма N ПБАСГ-13). Ефективними при цьому є зустрічні перевірки з даними документів підприємств – постачальників тварин.

Найважливішим та складним питанням є аудит оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. У зв'язку з цим на підприємствах рекомендується створювати постійно діючі комісії з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції, наявність (або відсутність) яких аудитору

слід встановити, здійснюючи загальне ознайомлення та попередню оцінку діяльності свого клієнта.

Усі документи, отримані аудитором від клієнта, від третіх осіб, складені самим аудитором, є джерелами отримання аудиторських доказів та засобом ефективного проведення аудиторської перевірки, оскільки виступають інструментом оперативного контролю і правильної оцінки його результатів. Для аудитора вони є робочими документами сукупність яких формує аудиторське досьє клієнта. На завершальному етапі аудиторської перевірки на підставі робочих документів аудитор складає проміжний звіт про стан бухгалтерського обліку поточних біологічних активів і робить аудиторський висновок щодо достовірності відображення інформації про наявність і використання поточних біологічних активів у фінансовій, податковій та статистичній звітності підприємства-клієнта.

Узагальнюючи слід відмітити, що аудит поточних біологічних активів в підприємствах агропромислового виробництва має ряд особливостей, врахувати і використати які в аудиторському процесі можуть фахівці-аудитори, що добре розуміють специфіку тваринницької галузі. Проблемні аспекти аудиту пов'язані також із суперечністю питань, які мають місце в організації і методиці бухгалтерського обліку біологічних активів, низьким рівнем науково-методичного забезпечення аудиту агропромислового виробництва, наявністю в достатній кількості аудиторів, спеціалізованих в аграрній сфері. Таким чином, доцільність розробки спеціальних методичних рекомендацій з організації і методики аудиту біологічних активів та подальших наукових досліджень є очевидними.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затв. наказом М-ва фінансів України від 18.11.2005р. № 790. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: затв. наказом М-ва фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html.