

Харківський національний технічний університет  
сільського господарства імені Петра Василенка

**НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ  
РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ  
СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ  
ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ**

**Колективна монографія**

**За науковою редакцією доктора економічних наук,  
професора Т.Г. Маренич**

**Харків 2017**

**УДК 657.1 (477)**  
**НЗ4**

Рекомендовано до друку Вченою радою Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка (протокол № 2 від 26.10. 2017 р.)

**Рецензенти:**

**Свиноус І.В.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Білоцерківський національний аграрний університет;

**Славкова О.П.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, Сумський національний аграрний університет;

**Панухник О.В.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки та фінансів, Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя.

**НЗ4 Науково-методичні основи розвитку обліково-аналітичної системи України в умовах глобалізації економіки:**  
[колективна монографія] / За заг. ред. Т.Г. Маренич. – Харків: Вид-во «Смугаста типографія», 2017. – 254 с.

**ISBN**

У монографії досліджено науково-методичні засади розвитку обліково-аналітичної системи України в умовах глобалізації економіки та представлено новий погляд на основи організації бухгалтерського обліку, стан та шляхи його удосконалення. Запропоновано зміни у науково-методичних основах бухгалтерського обліку, що дозволять наблизити вітчизняну обліково-аналітичну систему до рівня сучасних вимог з урахуванням досвіду розвинутих країн.

Призначена для докторантів, аспірантів, магістрів, наукових працівників, викладачів та студентів ВНЗ, які досліджують проблеми бухгалтерського обліку.

УДК 657.1 (477)

**ISBN**

© Колектив авторів, 2017  
© Харківський національний  
технічний університет  
сільського господарства  
імені Петра Василенка, 2017

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                      |          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>ПЕРЕДМОВА</b> (Маренич Т.Г., д.е.н., професор, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка)..... | <b>6</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|

|                                                                                                                     |          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ.....</b> | <b>8</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                           |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1.1.</b> Аналіз нормативно-правового забезпечення документування фактів господарської діяльності підприємств (Маренич Т.Г., д.е.н., професор, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....                       | <b>8</b>  |
| <b>1.2.</b> Теоретичні аспекти організації системи національного бухгалтерського обліку в гармонізації з міжнародними стандартами (Рижик І.О., к.е.н., доцент, Полтавський інститут бізнесу «Міжнародний науково-технічний університет імені академіка Юрія Бугая» )..... | <b>30</b> |
| <b>1.3.</b> Деякі аспекти формування облікової політики та обліково-аналітична підтримка інноваційного розвитку вітчизняних аграрних формувань (Крюкова І.О., д.е.н., доцент, Стоянова-Коваль С.С., д.е.н., доцент, Одеський державний аграрний університет).....         | <b>40</b> |
| <b>1.4.</b> Електронні гроші: поняття, стан та шляхи удосконалення їх обліку (Ковальова Т.В., к.е.н., доцент, Харківський національний автомобільно-дорожній університет).....                                                                                            | <b>58</b> |
| <b>1.5.</b> Реальність автоматизованих систем бухгалтерського обліку в Україні (Поливана Л.А., к.е.н, доцент, Луценко О.А., к.е.н., доцент, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....                            | <b>73</b> |

|                                                                                              |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>РОЗДІЛ 2. СТАН ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ.....</b> | <b>93</b> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                      |  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <b>2.1.</b> Інформаційний інструментарій підсистеми обліково-аналітичного забезпечення в функціонально розвинутих системах управління промислових підприємств (Ткаченко С.А., к.е.н., доцент, ВНЗ «Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка», |  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

|                                                                                                                                                                                                                                                                |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Руденко С.В., к.е.н., ст. викладач, Накісько О.В., к.е.н., доцент, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....                                                                                          | 93         |
| <b>2.2. Дискусійні аспекти інтеграції наукових підходів щодо обліку біологічних активів у практику діяльності господарюючих суб'єктів (Канцедал Н.А., к.е.н., доцент, Пономаренко О.Г., к.е.н., доцент, Полтавська державна аграрна академія).....</b>         | <b>111</b> |
| <b>2.3. Обліково-законодавче забезпечення управління інтеграційними процесами в аграрній сфері на прикладі СОК (Крутько М.А., к.е.н., ст. викладач, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....</b>     | <b>129</b> |
| <b>2.4. Внутрішньогосподарський контроль біологічних активів тваринництва (Лега О.В., к.е.н., доцент, Яловега Л.В., к.е.н., доцент, Прийдак Т.Б., к.е.н., ст. викладач, Полтавська державна аграрна академія).....</b>                                         | <b>139</b> |
| <b>РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУЧАСНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....</b>                                                                                                                                                          | <b>166</b> |
| <b>3.1. Обліково-інформаційне забезпечення діагностики монетарних активів суб'єктів агробізнесу (Плаксієнко В.Я., д.е.н., професор, Полтавська державна аграрна академія, Назаренко І.М., д.е.н., доцент, Сумський національний аграрний університет).....</b> | <b>166</b> |
| <b>3.2. Аналітичне забезпечення системи управління фінансовими результатами на підприємстві (Чернецька О.В., к.е.н., доцент, Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет).....</b>                                                             | <b>184</b> |
| <b>3.3. Аналітичне забезпечення інвестиційного менеджменту та ризику в діяльності венчурних компаній (Рижикова Н.І., к.е.н., доцент, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....</b>                    | <b>193</b> |
| <b>3.4. Обліково-аналітичне забезпечення управління дебіторською заборгованістю (Беляєва Л.А., к.е.н., доцент, Харківський навчально-науковий інститут державного вищого навчального закладу «Університет банківської справи»).....</b>                        | <b>206</b> |

|                                                                                                                                                                                                                                      |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>3.5. Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення контролю трансформації економічного потенціалу підприємств (Орехова А.І., к.е.н., доцент, Сумський національний аграрний університет).....</b>                       | <b>218</b> |
| <b>3.6. Науково-методичні аспекти аналітичного забезпечення сучасного фінансового менеджменту (Малій О.Г., к.е.н., доцент, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....</b>    | <b>228</b> |
| <b>3.7. Обліково-аналітичне забезпечення ризик-менеджменту суб'єктів підприємницької діяльності (Бірченко Н.О., ст. викладач, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....</b> | <b>241</b> |
| <b>ВИСНОВКИ (Маренич Т.Г., д.е.н., професор, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка, Плаксієнко В.Я., д.е.н., професор, Полтавська державна аграрна академія).....</b>         | <b>250</b> |

– посібник «Як створити кооператив».

В США всі члени правління кооперативу повинні знати бухгалтерський облік і вміти складати фінансові звіти. Розуміючи всі компоненти бухгалтерії рада матиме більше можливостей для розробки системи обліку свого кооперативу, підтримки точних бухгалтерських записів, прийняття зважених бізнес-рішень<sup>202</sup>.

Отже, можна з впевненістю говорити про необхідність подальшого дослідження питань обліково-законодавчого забезпечення управління інтеграційними процесами аграрної сфери в частині організації, законодавчого та методичного забезпечення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах, що, як ми вважаємо, містить певну кількість відкритих питань: недостатня прозорість системи реалізації господарської діяльності, неузгодженість низки нормативно-правових актів, які в свою чергу впливають на структуру облікової політики, на правила внутрішньогосподарської діяльності СОК та на організацію облікового процесу взагалі відповідно до норм правового поля.

## **2.4. Внутрішньогосподарський контроль біологічних активів тваринництва**

Галузеві особливості аграрного сектору істотно впливають на організацію, технологію виробництва, і відповідно, на побудову бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю. До таких специфічних об'єктів обліку, яких немає жодна галузь народного господарства, відносяться поточні біологічні активи тваринництва<sup>203</sup>.

---

<sup>202</sup> Шинкаренко М.С. Міжнародний досвід організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах / М.С. Шинкаренко / «ВІСНИК КНУТД» (Серія економічні науки). – 2015. – №3 (87). – С. 43-52. Режим доступу до журн.: [http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Agroinkom/agroinkom2009-5-8/agroinkom2009-5-8\\_56-59.pdf](http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Agroinkom/agroinkom2009-5-8/agroinkom2009-5-8_56-59.pdf).

<sup>203</sup> Клименко О.П. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва [Електронний ресурс] / О.П. Клименко // Облік і фінанси АПК. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/organizaciya-i-metodika-kontrolyu-potochnih-biologichnih-aktiviv-tvarinnictva.html>.

Порядок їх обліку й контролю досить складний, адже поточні біологічні активи за змістовим навантаженням є незавершеним виробництвом галузі тваринництва, оскільки в результаті біологічних перетворень постійно змінюють свою живу масу та оцінку. За цих умов важливого значення набуває оперативний контроль, що забезпечує збереження поголів'я, запобігання його розкраданню, списанню, падежу та вимушеному забою. Більше того, за допомогою внутрішньогосподарського контролю здійснюється реальна оцінка діяльності господарюючого суб'єкта, забезпечується досягнення поставлених ним цілей та створюються передумови його ефективної діяльності.

Вагомий внесок у розробку теоретичних аспектів обліку в сільському господарстві зробили такі науковці, як: Б. Гузар, О. Захарова, О. Клименко, М. Ткач, М. Чумаченко, Л. Шатковська, Д. Фесенко та ін. Різноманітними аспектами ведення обліку поточних біологічних активів тваринництва займаються: В. Гаврилюк, В. Жук, В. Моссаковский, В. Пархоменко, Л. Сук, Н. Гончаренко та багато інших учених.

Проблему обліку, контролю та аналізу фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» розглядали такі науковці, як Н. Прохар, В. Пасенко, С. Кучеркова та ін. Проте наразі недостатньо вивченими залишаються теоретико-методичні підходи щодо внутрішньогосподарського контролю поточних біологічних активів тваринництва з урахуванням закономірностей і тенденцій розвитку обліку в теорії й практиці та особливостей сільськогосподарського виробництва в цілому і тваринницькій галузі зокрема. Зазначені проблеми обумовили вибір теми, завдань, структури та напрямів дослідження.

Аналіз виконаних в останні роки дисертаційних досліджень стосовно внутрішньогосподарського контролю у сільськогосподарських підприємствах виявив актуалізацію молодими вченими наступних питань:

– Р.А. Сагайдак<sup>204</sup> (тема «Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами», 2008 р.): виокремлено специфічні об'єкти внутрішнього контролю в реформованих сільськогосподарських підприємствах та запропоновано методику їх контролю; розроблено внутрішні нормативно-правові документи з регулювання внутрішньогосподарського контролю підприємств аграрного сектора АПК (Положення про ревізійну комісію для сільськогосподарських товариств з обмеженою відповідальністю та Положення про внутрішній аудит);

– У.О. Марчук<sup>205</sup> (тема «Внутрішньогосподарський контроль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами», 2013 р.): удосконалено теоретико-методичні засади практичних рекомендацій щодо організації та методики внутрішньогосподарського контролю для підвищення ефективності управління діяльністю сільськогосподарських підприємств;

– В.П. Гончар<sup>206</sup> (тема «Розвиток внутрішнього контролю в системі управління сільськогосподарськими підприємствами», 2014 р.): удосконалено передумови оптимізації системи внутрішнього контролю, що знаходяться в межах компетенції менеджменту підприємств, і на відміну від інших, передбачає їх групування за психологічними, організаційно-економічними, технічними, кадровими та інформаційними ознаками, створення яких уможливорює вивести на якісно новий рівень внутрішній контроль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами; запропоновано ідентифікацію косорсингу як форми організації внутрішнього контролю через визначення його

---

<sup>204</sup> Сагайдак Р.А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: [автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09] / Р.А. Сагайдак; Національний аграрний університет. – К. – 2008. – 21 с.

<sup>205</sup> Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами : [автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09] / У.О. Марчук; ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – К. – 2013. – 21 с.

<sup>206</sup> Гончар В.П. Розвиток внутрішнього контролю в системі управління сільськогосподарськими підприємствами: [автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.04] / В.П. Гончар; Харківський національний аграрний університет імені В.В. Докучаєва – Х. – 2014. – 23 с.

особливостей порівняно з існуючою практикою взаємовідносин між сільськогосподарськими підприємствами та зовнішніми суб'єктами контролю.

Питання облікового аспекту біологічних активів виступали об'єктами дисертаційного дослідження наступних вітчизняних науковців:

– Н.С. Золотарьова<sup>207</sup> (тема «Облік і аналіз формування біологічних активів в інкубаторно-птахівничих підприємствах», 2008 р.): запропоновано класифікацію інкубаторних підприємств та обґрунтовано її вплив на організацію обліково-аналітичної роботи на підприємстві, удосконалено облік виробництва в частині реєстрації фактів здійснення послуг з інкубації яєць на давальницьких засадах, побудови аналітичного обліку витрат за калькуляційними статтями;

– З.Д. Тичук<sup>208</sup> (тема «Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах», 2009 р.): у частині обліку біологічних активів запропоновано концептуальні засади відображення у бухгалтерському обліку додаткових біологічних активів;

– Т.О. Бондур<sup>209</sup> (тема «Бухгалтерське відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві», 2009 р.): досліджено теоретико-методологічні засади обліку процесів відтворення біологічних активів рослинництва та розроблено низку практичних рекомендацій щодо його удосконалення;

– Н.В. Гончаренко<sup>210</sup> (тема «Облік та аналіз біологічних активів», 2010 р.): удосконалено класифікацію біологічних

---

<sup>207</sup> Золотарьова Н.С. Облік і аналіз формування біологічних активів в інкубаторно-птахівничих підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.С. Золотарьова; Національний аграрний університет. – К., 2008. – 20 с.

<sup>208</sup> Тичук З.Д. Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / З.Д. Тичук; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 18 с.

<sup>209</sup> Бондур Т.О. Бухгалтерське відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві : [автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09] / Т.О. Бондур; Національний університет біоресурсів і природокористування України. – К. – 2009. – 20 с.

<sup>210</sup> Гончаренко Н.В. Облік та аналіз біологічних активів: [автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09] / Н.В. Гончаренко; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». – К. – 2010. – 19 с.

активів із метою розширення класифікаційних ознак об'єктів обліку; розроблено систему документального оформлення операцій первісного визнання біологічних активів та зміни вартості в результаті біологічних перетворень шляхом розробки первинних документів «Довідка про зміну справедливої вартості біологічних активів», «Розрахунок витрат на місці продажу біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції» з метою підвищення якості обліково-аналітичної інформації управління; удосконалено методологічні засади бухгалтерського обліку біологічних активів у частині відображення на рахунках господарських операцій з первісного визнання поточних біологічних активів тваринництва, що сприятиме удосконаленню обліку виробництва, обґрунтованій калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції у тваринництві.

Питання обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» досліджувалися у дисертаціях молодих учених:

– Н.В. Прохар<sup>211</sup> (тема «Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях», 2008 р.): у частині питання біологічних активів запропоновано ведення Книги обліку доходів (витрат) від первісного визнання та зміни справедливої вартості сільськогосподарської продукції і біологічних активів, що містить інформацію про фактичну собівартість продукції і біологічних активів, їх справедливу вартість, очікувані витрати на місці продажу, дохід (витрати) та фінансові результати від первісного визнання, від зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції;

– В.В. Пасенко<sup>212</sup> (тема «Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств», 2008 р.): розроблено відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» форму розділу

---

<sup>211</sup> Прохар Н.В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Н.В. Прохар; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с.

<sup>212</sup> Пасенко В.В. Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств: [автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09] / В.В. Пасенко; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» української академії аграрних наук. – К. – 2008. – 24 с.

Приміток до річної фінансової звітності «Фінансовий результат за звітний рік від сільськогосподарської діяльності» шляхом узагальнення методичних особливостей визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності: від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, від реалізації сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, які оцінені за справедливою вартістю;

– С.О. Кучеркової<sup>213</sup> (тема «Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах», 2008 р.): досліджено теоретичні та методологічні основи формування і визначення сутності фінансових результатів; розроблено концептуальні підходи до використання П(С)БО 30 «Біологічні активи».

У ході вивчення першоджерел виявлено, що тематика внутрішньогосподарського контролю та обліку поточних біологічних активів є наразі досить актуальною, проте в економічній літературі недостатньо уваги відводиться питанням теорії й практики використання ефективної системи внутрішньогосподарського контролю поточних біологічних активів тваринництва (далі – ПБА тваринництва).

Поняття внутрішньогосподарського обліку було введено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р., що викликало хвилю дискусій серед науковців сучасності стосовно основних елементів даного поняття, зокрема таких як: мета, завдання, об'єкти, джерела, суб'єкти, методи.

Змістове наповнення мети внутрішньогосподарського контролю різними науковцями, узагальнено у табл. 2.1.

Виходячи з вищевикладеного зауважимо, що метою внутрішньогосподарського контролю поточних біологічних активів тваринництва є підтвердження достовірності бухгалтерських даних і звітності стосовно надходження, наявності, вибуття, а також дотримання належних умов щодо зберігання цих видів активів та ефективного їх використання.

---

<sup>213</sup> Кучеркова С.О. Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах: [автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09] / С.О. Кучеркова; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К. – 2008. – 20 с.

Таблиця 2.1

## Змістове наповнення мети внутрішнього контролю поточних біологічних активів

| Автор, джерело                                  | Змістове наповнення мети контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| О.П. Клименко <sup>214</sup>                    | забезпечення достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; виконання встановлених законодавством і керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат. |
| Л.М. Васильєва,<br>А.В. Шатравко <sup>215</sup> | надання мотивованого висновку про правомірність, надійність та доречність діяльності біологічних активів, встановлення правильності їх обліку та її відповідності до облікової політики компанії.                                                                                                                        |
| Ю.Ю. Миронова,<br>Ю.О. Смилова <sup>216</sup>   | забезпечення достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; виконання встановлених законодавством і керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат  |

Узагальнюючи проведені дослідження наукових праць вчених сучасності (О.П. Клименко, Л.М. Васильєва, А.В. Шатравко, Ю.Ю. Миронова, Ю.О. Смилова, М.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий<sup>217</sup>) стосовно формування завдань внутрішньогосподарського контролю поточних

<sup>214</sup> Клименко О.П. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва [Електронний ресурс] / О.П. Клименко // Облік і фінанси АПК. – Режим доступу: <http://magazine.faa.org.ua/organizaciya-i-metodika-kontrolyu-potochnih-biologichnih-aktiviv-tvarinnictva.html>.

<sup>215</sup> Васильєва Л.М. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва / Л.М. Васильєва, А.В. Шатравко // Молодий вчений. Економічні науки. - № 3 (43). – 2017. – С. 596-599.

<sup>216</sup> Миронова Ю.Ю. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва [Електронний ресурс] / Ю.Ю. Миронова, Ю.О. Смилова // Режим доступу: [https://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/cgiirbis\\_64.exe](https://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/cgiirbis_64.exe).

<sup>217</sup> Гуцаленко М.В. Внутрішньогосподарський контроль: [підручник] / М.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 520 с.

біологічних активів тваринництва зазначимо, що основними з них є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з біологічними активами;
- перевірка правильності документального оформлення операцій з біологічними активами;
- постійне забезпечення керівників і спеціалістів оперативною інформацією про наявність поголів'я тварин;
- перевірка документації за операціями з біологічними активами;
- перевірка фактичного існування груп біологічних активів;
- перевірка оцінки фінансових результатів від продажу біологічних активів для фізичних або юридичних осіб;
- контроль за збереженням тварин у місцях їх утримання і на всіх етапах їх руху;
- правильне обчислення первісної вартості тварин при їх надходженні та вибутті;
- визначення справедливої вартості поточних біологічних активів.

Об'єктом внутрішньогосподарського контролю ПБА тваринництва є самі поточні біологічні активи тваринництва. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» поточні біологічні активи тваринництва – це біологічні активи (тварини), які в процесі біологічних перетворень 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<sup>218</sup>.

У процесі вирощування тварини збільшують живу масу, свої якісні характеристики, а відповідно і вартість. Із метою ефективного управління та контролю за поточними біологічними активами тваринництва їх доцільно поділяти на групи, з урахуванням способів їх утримання та годівлі.

---

<sup>218</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» № 790 від 18 лист. 2005 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

Оцінювання справедливої вартості ПБА тваринництва проводиться Комісією за одним із п'яти методів оцінки: метод аналізу контрактів, метод аналогів, метод прийняття цін, метод експертної оцінки, комісією, метод сторонньої професійної оцінки. Проте основною проблемою в їх оцінці є узгодження з основними положеннями законодавчих актів і нормативних документів. Такі розбіжності спостерігаються між П(С)БО 30 «Біологічні активи», де вказується застосування справедливої вартості щодо оцінки активів, та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 4), де визначено, що пріоритетною є оцінка біологічних активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання (принцип історичної (фактичної) собівартості).

Узагальнюючу інформацію стосовно нормативно-законодавчої документації, що регулює порядок обліку та внутрішньогосподарського контролю поточних біологічних активів тваринництва наведено у табл. 2.2.

Поряд з основними нормативно-законодавчими документами існує ціла низка внутрішніх джерел інформації для проведення внутрішньогосподарського контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Основні з них: Наказ про облікову політику підприємства; розпорядчі документи керівника підприємства щодо руху біологічних активів (наказ, розпорядження, акт службова записка); Статут і засновницький договір; первинні документи і облікові реєстри по обліку біологічних активів; Акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, яка узагальнює результати контролю; головна книга; звітність підприємства: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – у частині результатів від ліквідації, продажу біологічних активів, Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності; страхові поліси та інші.

Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю ПБА тваринництва є: управлінський персонал (власники, керівники підрозділів); спеціалісти зооветеринарного профілю (завідувачі фермами, які стежать за зоотехнічними вимогами утримання тварин, рухом поголів'я у межах статевих-вікових груп, а також за використанням трудових і матеріальних ресурсів на їх утримання);

обліковий персонал (головний бухгалтер, працівники бухгалтерії); спеціальні органи, що створені на підприємстві для здійснення контролю (ревізійні комісії, інвентаризаційні комісії); служба охорони (власна охоронна служба та охоронні фірми, що стежать за збереженням тварин на фермі).

Таблиця 2.2

Нормативно-правове забезпечення внутрішньогосподарського контролю ПБА тваринництва

| Нормативний документ                                                                                                                                | Питання, що розглядаються                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                                                                                   | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» <sup>219</sup>                                                            | Встановлює єдині вимоги щодо ведення обліку та складання фінансової звітності. Визначено сферу державного регулювання органів виконавчої влади, які у межах своєї компетенції та відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі НП(С)БО методичні рекомендації щодо їх застосування.                |
| П(С)БО 16 «Витрати» <sup>220</sup>                                                                                                                  | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.                                                                                                                                                                 |
| Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 <sup>221</sup> | Визначають склад і класифікацію витрат, методику планування і визначення собівартості продукції (послуг) в сільськогосподарських підприємствах. Зокрема, наведено типовий перелік статей витрат у галузі тваринництва та методику визначення собівартості продукції тваринництва за видами та групами тварин. |
| П(С)БО 30 «Біологічні активи» <sup>222</sup>                                                                                                        | У ст. 12 зазначено, що сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».                                                                       |

<sup>219</sup> Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-IX від 16 лип. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

<sup>220</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31 груд. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

<sup>221</sup> Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18 трав. 2001 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua>.

<sup>222</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» № 790 від 18 лист. 2005 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

## Закінчення табл. 2.2

| 1                                                                                                                                                                                                 | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку біологічних активів <sup>223</sup>                                                                                                               | Узагальнено порядок визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, класифікацію біологічних активів, облік надходження біологічних активів, їх оцінку на дату балансу, оцінку сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному визнанні, доходи та витрати сільськогосподарської діяльності. |
| Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань <sup>224</sup>                                                                                                                                | Розкриває загальні умови та строки проведення інвентаризації на підприємстві; визначає порядок створення інвентаризаційних комісій та відповідальних за її проведення.                                                                                                                                                                         |
| Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств <sup>225</sup> | Розкриває загальні умови та строки проведення інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах; визначає порядок створення інвентаризаційних комісій та відповідальних за її проведення.                                                                                                                                                  |

Всі вищеперераховані суб'єкти внутрішньогосподарського контролю здійснюють свої обов'язки в межах своїх обов'язків відповідно до посадових інструкцій. Зокрема до обов'язків спеціалістів зооветеринарного профілю належать: ведення книги руху худоби на фермі, слідкування за нумерацією тварин, контроль за якістю кормів, їх зберігання і правильність використання, правил вагового господарства, експлуатації інвентарю, молочної тари і холодильників ферми, ведення первинного і зоотехнічного обліку.

<sup>223</sup> Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку біологічних активів № 1315 від 29 груд. 2006 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

<sup>224</sup> Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879 від 02 верес. 2014 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.kiev.ua>.

<sup>225</sup> Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України № 37-27-12/14023 від 04 груд. 2003 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basece/ua-ampzpte.htm>.

Відповідальність за облік поточних біологічних активів на фермах і в бухгалтерії підприємства покладена на головного бухгалтера та бухгалтера з обліку тваринництва, які здійснюють:

- контроль за своєчасним та правильним оформленням відповідними документами операцій та забезпечення достовірних даних про всі зміни, що відбуваються у складі поголів'я тварин на вирощуванні та відгодівлі і одержання продукції;

- контроль за збереженням тварин у місцях їх утримання і на всіх етапах їх руху;

- виявлення втрат від загибелі тварин і причини цього та виявлення винних осіб;

- здійснення заходів з метою недопущення нестач, крадіжок та загибелі тварин;

- контроль за правильністю обчислення первісної вартості тварин при їх надходженні; оцінка їх при вибутті;

- перевірку чисельності тварин та їх обов'язкове зважування при визначенні приросту, прийманні та відпуску;

- проведенні контролю за своєчасним і правильним веденням обліку поголів'я на фермах;

- встановлення переліку осіб і укладання з ними договорів про повну матеріальну відповідальність, якщо вони відповідають за приймання і відпуск тварин, їх зважування, правильне та своєчасне оформлення цих операцій, а також збереження закріплених за ними тварин;

- звільнення і переміщення матеріально відповідальних осіб за згодою головного бухгалтера;

- затвердження переліку посадових осіб, яким надано право підписувати документи на переміщення тварин у господарстві, а також видавати дозвіл (підписувати перепустку на їх вивезення за межі підприємства).

Наразі одним із основних елементів внутрішньогосподарського контролю є метод. Метод внутрішнього контролю – це комплексна система попереднього, поточного, наступного дослідження об'єкту контролю з метою перевірки його законності, достовірності, ефективності та якості

управління на основі використання облікової, звітної нормативної та іншої інформації, а також обстеження і спостереження фактичного стану об'єкта контролю з використанням загальнонаукових та розрахунково-аналітичних методичних прийомів<sup>226</sup>.

Основними методами внутрішньогосподарського контролю є: загальнонаукові, розрахунково-аналітичні, документального та фактичного контролю.

До загальнонаукових методів контролю ПБА тваринництва належать: дедукція, індукція, порівняння. Дедуктивний метод широко використовується під час загальної оцінки системи внутрішнього контролю тваринницької галузі, а індуктивний метод уможлиблює зосереджувати увагу безпосередньо на контролі поточних біологічних активів тваринництва.

До розрахунково-аналітичних методів контролю ПБА тваринництва належать: статистичні, математичні, аналітичні та метод фінансового аналізу. Сутність яких полягає в дослідженні об'єктів контролю в динаміці за допомогою розрахунків різних коефіцієнтів, індексів та інших відносних величин. Більше того, метод економічного аналізу застосовується для виявлення причин, що впливають на відхилення від нормального перебігу процесів виробничо-господарської діяльності підприємства.

Найрозповсюдженішими методами контролю ПБА тваринництва є методи документального та фактичного контролю.

До документального контролю належить: аналітична та арифметична перевірка, перевірка по суті, формальна перевірка, перевірка кореспонденції рахунків, зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, контрольне порівняння кількісно-сумового обліку.

За допомогою арифметичного методу проводиться перевірка документів щодо наявності, руху ПБА тваринництва (Акт на оприбуткування приплоду тварин, Акт на вибуття

---

<sup>226</sup> Зубчик С.М. Внутрішньогосподарський контроль на підприємствах: організація та методика: [дис... канд. екон. наук: 08.00.09] / С.М. Зубчик; Луцький національний технічний університет. – Луцьк. – 2016. – 283 с.

поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж), Обліковий лист руху тварин та кормів, Книги обліку руху тварин і птиці, Звіт про рух тварин і птиці на фермі та інші), що здійснюється з метою визначення правильності підрахунків та виявлення помилок у документуванні ПБА. Арифметична перевірка дає можливість виявити випадки нестачі, лишок, а також крадіжок молодняку тварин.

Зустрічна перевірка є процесом виявлення фіктивних документів та фактично не здійснених операцій, наявність реалізації сторонніх ПБА тваринництва та неоприбуткованих тварин.

Метою методу контрольного порівняння є перевірка інформації щодо руху ПБА тваринництва за міжінвентаризаційний період (співставлення даних про приріст тієї або іншої групи тварин за суміжні періоди, що дає можливість виявити приписки приросту; перевірка документів на забій худоби, уможливорює встановити причини забою, повноту і своєчасність оприбутковування м'ясопродуктів, а також правильність їх використання).

До основних методів фактичного контролю належать: інвентаризація, письмові пояснення, обстеження, лабораторні аналізи, контрольні заміри, опитування (тестування), спостереження тощо.

Наразі інвентаризація – це один з найважливіших методів фактичного контролю, проведення якої передбачає формування наказу про проведення інвентаризації та створення інвентаризаційної комісії.

Порядок проведення інвентаризації регламентується Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. Згідно п. 10 інвентаризація поточних біологічних активів проводиться перед складанням річної фінансової звітності, проводиться до дати балансу в період трьох місяців.

До початку процедури необхідно: перевірити наявність і стан первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку ПБА тваринництва (інвентарних карток, книг тощо), даних про реєстрацію тварин тощо; взяти розписки у матеріально

відповідальних осіб про те, що вони не мають неоприбуткованих біологічних активів та здали до бухгалтерії всі первинні документи з їх надходження та списання; вивести залишки на дату інвентаризації<sup>227</sup>.

Методичними рекомендаціями з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств (наказ Мінагрополітики № 37-27-12/14023 від 04.12.2003) передбачено проведення інвентаризації:

- дорослих продуктивних тварин, робочої худоби, молодняк тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, звірів, піддослідних тварин - не менше одного разу на квартал (на 1 квітня, на 1 липня, на 1 вересня) і перед складанням річних звітів на 31 грудня звітного року, а плідників та ремонтного матеріалу риб – станом на 1 липня. Інвентаризацію птиці доцільно проводити одночасно з проведенням зооветеринарних заходів - щепленням птиці;

- бджолосімей та кормових запасів меду в вуликах - не менше двох разів на рік (весною та восени).

Основними моментами інвентаризації поточних біологічних активів є:

- дорослу робочу і продуктивну худобу заносять в інвентаризаційні описи (ф. № Інв.-8сг), де зазначають: номер, кличку, породу, вгодованість, рік народження, живу масу та вартість. Свиней (кнурів і маток) і особливо цінні породи овець та інших тварин включають в описи індивідуально. Інших тварин основного стада, що облічують груповим методом, включають в опис за статеві-віковими групами, зазначаючи кількість голів і живу масу по кожній статеві-віковій групі (крім коней, верблюдів, ослів, оленів і собак, по яких вага не вказується). На кожен вид тварин (ВРХ, свині, вівці, коні та ін.) в описах виділяють окремий розділ. Групуєть інвентаризаційні описи в розрізі окремих ферм, бригад і матеріально відповідальних осіб;

---

<sup>227</sup> Мервенецька В. Інвентаризація біологічних активів [Електронний ресурс] / В. Мервенецька // Режим доступу: <https://uteka.ua/ua/publication/Inventarizaciya-biologichnix-aktiviv>.

– молодняк великої рогатої худоби, коней заносять в інвентаризаційні описи індивідуально із зазначенням інвентарних номерів, ключок, породи і інших даних;

– молодняк свиней, овець, кіз, птиці та інші види тварин, що враховуються груповим методом, включаються до описів згідно статево-вікових груп та рахунків аналітичного обліку із зазначенням кількості голів і живої маси по кожній групі тварин;

– при інвентаризації тварин, які не мають присвоєних інвентарних номерів або з повторюваними номерами, а також з номерами, що не належать даному підприємству, виділяють в окреме приміщення для встановлення їх належності та складають окремий інвентарний опис;

– кожного місяця, для забезпечення оперативного контролю за збереженням поголів'я, інвентаризаційній комісії слід проводити перерахунок наявного поголів'я дорослих тварин та тварин на вирощуванні та відгодівлі;

– перерахунок тварин проводиться в місцях знаходження тварин, в приміщеннях, в літніх таборах, на вигульних площадках; перерахунок великої рогатої худоби, що знаходиться на безприв'язному утриманні, проводиться шляхом перегону із одного місця в інше, прохід для перегону повинен бути таким, щоб через нього проходила одна тварина. Результати перерахунку записують до інвентаризаційного опису, один примірник якої здають в бухгалтерію.

Виходячи з результатів інвентаризації біологічних активів за кожною матеріально-відповідальною особою фіксуються виявлені недостачі та надлишки. Якщо в ході перевірки відхилення не виявлені, то результати інвентаризації вважаються достовірними. Документально оформлені результати інвентаризації розглядаються на засіданні комісії. Висновки та пропозиції інвентаризаційної комісії відображаються в протоколі<sup>23</sup>.

Основні положення протоколу включаються до наказу керівника про відображення в обліку результатів інвентаризації, який є підставою для внесення даних до Відомості результатів інвентаризації за формою № Інв.-19с.-г.

Правильність проведення інвентаризації встановлюється вибіркоким порівнянням фактичних даних, відображених у інвентаризаційному описі, з обліковими даними.

За порівняльною відомістю перевіряється:

- повнота й правильність виведених залишків ПБА тваринництва у кількісному вираженні;
- законність проведення взаємозаліків нестач та лишків молодняку тварин у межах однієї групи;
- обґрунтованість використання норм природних втрат на нестачу ПБА тваринництва;
- повнота й правильність відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації (надлишків і нестач) і т. д.<sup>228</sup>

Проведення інвентаризації забезпечить інформацією щодо фактичного стану ПБА тваринництва (збереження тварин, встановлення допустимих фактів їх розкрадань, неповного оприбутковування приплоду та інших зловживань).

Метод обстеження застосовується для встановлення фактичної наявності ПБА тваринництва на момент перевірки.

Письмові пояснення, як особливий метод фактичного контролю, використовуються при виявленні порушень, зловживань та крадіжок ПБА тваринництва, виявлених у процесі інвентаризації, огляді, обстеженні. Це метод, який допомагає встановити фактичний стан справ і причини їх виникнення від винуватців обставин або свідків.

Отже, узагальнення застосування основних методів внутрішнього контролю різними його суб'єктами наведено у табл. 2.3.

Проведені дослідження дали підстави узагальнити основні елементи внутрішньогосподарського контролю ПБА тваринництва на рис. 2.4.

Ефективністю результатів проведення внутрішнього контролю є вдала його організація, що є цілісною системою взаємопов'язаних способів, прийомів і методів та охоплює весь комплекс контрольних процедур, від формування інформаційної бази, проведення контрольних дій та узагальнення його результатів.

---

<sup>228</sup> Мервенецька В. Інвентаризація біологічних активів [Електронний ресурс] / В. Мервенецька // Режим доступу: <https://uteka.ua/ua/publication/Inventarizaciya-biologichnix-aktiviv>.

Таблиця 2.3

**Методи внутрішньогосподарського контролю поточних  
біологічних активів тваринництва**

| Суб'єкт контролю                                | Методи контролю                                                                                                                            | Інформаційне забезпечення                                                                                                                                                              |
|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Адміністрація, головні спеціалісти              | Письмові пояснення                                                                                                                         | Первинні документи з обліку наявності та руху ПБА тваринництва, фактична наявність поголів'я                                                                                           |
| Працівники бухгалтерії                          | Нормативно-правова перевірка, перевірка по суті, арифметична перевірка, перевірка кореспонденції рахунків, зустрічна перевірка, обстеження | Первинні документи з обліку наявності та руху ПБА тваринництва, реєстри синтетичного та аналітичного обліку (журнал-ордер № 8 с.-г. і відомість № 8.2 с.-г), фактична наявність тварин |
| Інвентаризаційна комісія                        | Інвентаризація, обстеження                                                                                                                 | фактична наявність тварин                                                                                                                                                              |
| Ревізійна комісія                               | Ревізія, обстеження                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                        |
| Лабораторія з якості, головний лікар, ветеринар | Нормативно-правова перевірка, лабораторний аналіз                                                                                          | Державні стандарти, технічні умови, норми та нормативи                                                                                                                                 |

| Елементи внутрішньогосподарського контролю ПБА тваринництва                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Об'єкт                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                  |
| групи біологічних активів, їх первинна і справедлива вартість, правильність документального оформлення операцій з біологічними активами, достовірність аналітичного і синтетичного обліку, реальність відображення вартості біологічних активів у фінансовій звітності, економічних показників використання біологічних активів, організація обліку і стану внутрішнього контролю біологічних активів підприємства |                                                                                                                                                                  |
| Суб'єкт                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                  |
| Завідувачі ферм, головні зоотехніки, головні ветеринари, бухгалтерія та інші особи, відділи, служби, які здійснюють контрольні дії по відношенню до поточних біологічних активів відповідно до прав і обов'язків, передбачених посадовими інструкціями та положеннями                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                  |
| Методи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                  |
| Документального контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Фактичного контролю                                                                                                                                              |
| Перевірка по суті, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка кореспонденції рахунків, нормативно-правова перевірка, зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, контрольне порівняння кількісно-сумового обліку                                                                                                                                                                               | Інвентаризація, обстеження, лабораторний аналіз, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, хронометраж робочого часу, логічне дослідження операцій |

**Рис. 2.4. Елементи внутрішньогосподарського контролю  
поточних біологічних активів тваринництва**

Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві потребує вирішення низки завдань:

- забезпечення підпорядкованості внутрішнього контролю системі управління підприємством;

- визначення суб'єктів, які будуть здійснювати внутрішньогосподарський контроль та встановлення їх функціональних обов'язків;

- визначення контрольних напрямів діяльності (об'єктів контролю та періоди здійснення перевірки);

- визначення методів і прийомів контролю;

- виявлення та усунення помилок;

- узагальнення матеріалів та підведення підсумків внутрігосподарського контролю;

- здійснення контрольних дій за виконанням прийнятих рішень.

Забезпечення підпорядкованості внутрішньогосподарського контролю системі управління підприємством здійснюється за рахунок:

- регламентування внутрішньогосподарського контролю на рівні підприємства (Статут, Наказ про облікову політику, Положення про внутрішньогосподарський контроль на підприємстві);

- регламентування діяльності суб'єктів внутрішнього контролю (Положення про підрозділ внутрішньогосподарського контролю, Положення про ревізійну комісію, Положення про інвентаризаційну комісію);

- регламентування діяльності кадрового складу суб'єктів внутрішнього контролю та осіб, які здійснюють контрольні функції (Посадові інструкції внутрішніх контролерів, Посадові інструкції осіб, які здійснюють контрольні функції).

Під організацією внутрішньогосподарського контролю об'єктів контролю, зокрема, ПБА тваринництва слід розуміти набір дій власника (керівника), спрямованих на підвищення правильності відображення – ПБА тваринництва у бухгалтерському обліку, усунення зловживань та постійне удосконалення внутрішнього контролю на підприємстві.

Розглянемо п'ять основних етапів організації внутрішньогосподарського контролю ПБА тваринництва.

1 етап. Планування: вибір об'єктів, показників, що будуть використані, розробка плану (табл. 2.4) і програми, визначення термінів, джерел інформації, формування робочих документів.

Таблиця 2.4

План внутрішньогосподарського контролю поточних біологічних активів тваринництва

| Період проведення внутрішньогосподарського контролю _____ |                                                                                                                          |            |                   |
|-----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------------------|
| Суб'єкти контролю _____                                   |                                                                                                                          |            |                   |
| Об'єкт ВГК                                                | Перелік питань ВГК                                                                                                       | Виконавець | Період здійснення |
| Процес придбання ПБА тваринництва                         | Контроль договірному процесу.                                                                                            |            |                   |
| Процес надходження ПБА тваринництва                       | 1. Контроль за повнотою та своєчасністю оприбуткування приплоду.<br>2. Контроль за переведенням тварин із групи в групу. |            |                   |
| Процес реалізації ПБА тваринництва                        | Контроль договірному процесу.                                                                                            |            |                   |
| Процес вибуття ПБА тваринництва                           | 1. Контроль за переведенням тварин із групи в групу.<br>2. Контроль за законністю списання тварин на забій, падіж        |            |                   |
| Вивчення, опрацювання результатів ВГК                     |                                                                                                                          |            |                   |
| Оформлення результатів ВГК                                |                                                                                                                          |            |                   |

На основі встановленого плану внутрішньогосподарського контролю, з метою запобігання порушень щодо ПБА тваринництва розробляється програма внутрішньогосподарського контролю поточних біологічних активів тваринництва (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Програма внутрішньогосподарського контролю  
ПБА тваринництва

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                    |                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Період здійснення _____                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                    |                                         |
| Внутрішні контролери _____                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                    |                                         |
| Джерела інформації                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Прийоми                                                                                                            | Оформлення результатів                  |
| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 2                                                                                                                  | 3                                       |
| Перевірка своєчасності і правильності документального відображення операцій щодо надходження, руху, вибуття ПБА                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                    |                                         |
| Первинні документи відображення операцій щодо надходження, руху, вибуття, Книга обліку руху тварин і птиці на фермі, Звіт про рух тварин і птиці на фермі, обліковий лист забою та падежу худоби, відомість № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва, Журнал-ордер № 8 с.-г.                                                                                                                                                                                             | Зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |
| Перевірка збереження тварин                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                    |                                         |
| Договори про матеріальну відповідальність, інвентаризаційні описи, Звіт про рух тварин і птиці на фермі, Книга обліку руху тварин і птиці на фермі, відомість № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва, Журнал-ордер № 8 с.-г.                                                                                                                                                                                                                                           | Перевірка по суті, формальна перевірка, спостереження                                                              | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |
| Перевірка своєчасності та повноти оприбуткування приплоду                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                    |                                         |
| Журнал реєстрації осіменіння корів і телиць худоби, журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби, акти на оприбуткування приплоду тварин, відомість витрат кормів, відомість про нарахування оплати праці тваринникам за отримання приплоду, Звіт про рух тварин і птиці на фермі, Книга обліку руху тварин і птиці на фермі, відомість № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва, Журнал-ордер № 8 с.-г., статистична звітність (ф. № 24). | Зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |

Продовження табл. 2.5

| 1                                                                                                                                                                                                                                             | 2                                                                                                                              | 3                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Перевірка повноти та правильності оприбуткування тварин, закуплених у населення                                                                                                                                                               |                                                                                                                                |                                         |
| Приймально-розрахункові відомості про велику рогату худобу, прийняту від населення, платіжні документи, відомість зважування тварин, відомості витрат кормів, Звіт про рух тварин і птиці на фермі, Книга обліку руху тварин і птиці на фермі | Зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті, опитування | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |
| Перевірка своєчасності і повноти оприбуткування тварин, закуплених у різних господарствах та організаціях                                                                                                                                     |                                                                                                                                |                                         |
| Рахунки-фактури, акти прийому-передачі, договори, товарно-транспортних накладні, племінні і ветеринарні свідоцтва, Звіт про рух худоби та птиці на фермі                                                                                      | Зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті             | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |
| Перевірка надходження тварин, отриманих безоплатно                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                |                                         |
| Акти прийому-передачі, племінні і ветеринарні свідоцтва, Звіт про рух худоби та птиці на фермі                                                                                                                                                | Зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті             | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |
| Перевірка повноти оприбуткування приплоду, переданого орендарем господарству                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                |                                         |
| Чек – накладна, показники Книги обліку руху тварин і птиці на фермі, звіт орендодавця з особистим рахунком орендаря                                                                                                                           | Зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті, опитування | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |

Продовження табл. 2.5

| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 2                                                                                                                                                    | 3                                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування приросту живої маси тварин                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                      |                                         |
| Відомість зважування тварин, розрахунок визначення приросту живої маси, розрахунки з нарахування оплати праці тваринникам за приріст живої маси, Звіт про рух тварин і птиці на фермі, Книга обліку руху тварин і птиці на фермі, відомість № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва, Журнал-ордер № 8 с.-г., статистична звітність (ф. № 24).                                                                                    | Контрольні зважування, зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті, опитування | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |
| Перевірка операцій щодо руху тварин                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                      |                                         |
| Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів, Книги зоотехнічного обліку (журналами осіменіння, парувань, реєстрації приплоду тощо), відомість нарахування оплати плати працівникам тваринництва, Звіт про рух тварин і птиці на фермі, Книга обліку руху тварин і птиці на фермі, відомість № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва, Журнал-ордер № 8 с.-г., статистична звітність (ф. № 24). | Зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті                                   | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |
| Перевірка операцій щодо реалізації тварин                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                      |                                         |
| Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж), відомість зважування тварин, Звіт про рух тварин і птиці на фермі, Книга обліку руху тварин і птиці на фермі, відомість № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва, Журнал-ордер № 8 с.-г.                                                                                                                                                     | Зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті                                   | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |

Закінчення табл. 2.5

| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 2                                                                                                                  | 3                                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Перевірка фактів падежу та вимушеного забою тварин                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                    |                                         |
| Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж), обліковий лист забою та падежу худоби, журнал для реєстрації хворих тварин, протоколи (акти) розтину трупів, нормативні дані про вихід м'яса у забійній масі залежно від виду і груп тварин, Звіт про рух тварин і птиці на фермі, Книга обліку руху тварин і птиці на фермі, відомість № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва, Журнал-ордер № 8 с.-г., статистична звітність (ф. № 24). | Зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |
| Перевірка операцій обміну й безоплатної передачі тварин                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                    |                                         |
| Акти прийому-передачі, Звіт про рух худоби та птиці на фермі                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Зустрічна перевірка, хронологічна перевірка записів, формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |
| Перевірка правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                    |                                         |
| Відомість № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва, Журнал-ордер № 8 с.-г.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Зустрічна перевірка, формальна перевірка, Перевірка по суті, перевірка бухгалтерських проводок                     | Аналітичні таблиці, розрахунки, довідки |

Допоміжними робочими документами контролера можуть бути різноманітні контрольні-аналітичні таблиці та відомості, зокрема, достовірності оприбуткування приплоду тварин, перевірки повноти оприбуткування, відомість падежу, оборот стада тощо.

2 етап. Здійснення внутрішньогосподарського контролю з використанням прийомів документального та фактичного

контролю (проведення обов'язкової інвентаризації та планових, а за необхідності і раптових ревізій).

3 етап. Виявлення порушень та зловживань.

Основні порушення, що виявляються під час проведення внутрішньогосподарського контролю ПБА, можуть мати такий зміст:

- документальне оформлення операцій не відповідає встановленому порядку;

- поголів'я тварин не закріплене за матеріально-відповідальними особами;

- з матеріально-відповідальними особами не укладено договори про матеріальну відповідальність;

- відсутність необхідної кваліфікації для догляду за худобою у матеріально-відповідальних осіб;

- недотримання умов утримання тварин (кількість скотомісць, забезпеченість окремих видів тварин типовими та пристосованими приміщеннями, технічний стан будинків і споруд, використання засобів механізації на фермах та їх санітарний стан);

- недотримання періодичності проведення інвентаризації, неповне охоплення нею наявного поголів'я худоби та правильність відображення її результатів в обліку;

- приховування випадків неоформленого падежу, загибелі молодняку, нестач, крадіжок тварин;

- створення неврахованих надлишків для наступного оформлення безтоварних актів на купівлю тварин від населення і привласнення коштів;

- недотримання строків оприбуткування приплоду;

- факти неоприбуткованого молодняку з метою приховування його загибелі або привласнення;

- приписки кількості закуплених тварин, їх маси;

- привласнення коштів через завищення живої маси і вартості тварин, складання фінансових документів;

- неповне, несвоєчасне документальне відображення приросту;

- строки переведення тварин з однієї групи в іншу не відповідають нормативними строками переводу за окремими їх видами та групами;

– порушення строків переведення ремонтного молодняку в основне стадо з метою штучного завищення продуктивності тварин;

– фіктивні факти падежу та вимушеного забою тварин;

– факти приховування падежу та недооприбуткування приплоду тварин;

– факти фіктивної реалізації або забою тварин з метою приховування їх падежу;

– розбіжності за кількістю, живою масою, мастю та породистістю тварин, факти їх навмисної заміни та зловживання у разі обміну й безоплатної передачі тварин.

4 етап. Оцінка та аналіз результатів контролю: вивчення отриманих результатів, систематизація, аналіз, оцінка, визначення факторів та причин відхилень, розробка рекомендацій.

5 етап. Оформлення результатів внутрішньогосподарського контролю та представлення їх керівництву.

Отже, праці широкої когорти науковців, вітчизняна практика бухгалтерського обліку та власні дослідження доводять, що сучасна інформаційна база стосовно внутрішньогосподарського контролю ПБА тваринництва не виконує повного спектру своїх функцій, зокрема, щодо забезпечення інформаційних потреб у методиці та порядку здійснення ефективних контрольних процедур його суб'єктами.

У зв'язку з цим, зауважимо, що для побудови ефективної системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві необхідно, насамперед, сформувати окремий підрозділ внутрішнього контролю з регламентацією діяльності його суб'єктів (Положення про підрозділ внутрішньогосподарського контролю, Положення про ревізійну комісію, Положення про інвентаризаційну комісію) та розробити посадові інструкції для окремих осіб, які покликані здійснювати контрольні дії (Посадові інструкції внутрішніх контролерів, Посадові інструкції осіб, які здійснюють контрольні функції). Разом з тим, створення окремої служби внутрішнього контролю на підприємстві дасть можливість керівництву господарюючого суб'єкта

децентралізувати управління; забезпечити оперативність збору інформації для аналізу, планування та прогнозування з метою підвищити конкурентоздатність підприємства.

Ефективна система внутрішнього контролю ПБА тваринництва на підприємстві повинна визначати всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені його суб'єктами для досягнення поставленої мети: забезпечення стабільного і ефективного функціонування підприємства; дотримання внутрішньої політики щодо збереження та раціонального використання ПБА тваринництва; запобігання та викриття фальсифікацій, помилок у бухгалтерських регістрах; підготовка своєчасної та надійної фінансової інформації.

Водночас внутрішньогосподарський контроль виконує соціальну функцію в процесі управління, оскільки є об'єктивною необхідністю у врегулюванні соціально-трудових відносин на підприємстві, шляхом активізації механізму трудових ресурсів, з одного боку, та правильного розподілу витрат на їх відтворення з іншого.