

ПРИЙОМИ АУДИТУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

П(С)БО 30 "Біологічні активи" дає таке визначення: "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]. Отже, біологічний актив – це "явище життя", тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. З ходом часу біологічні активи можуть поліпшувати свої якості (відбувається ріст рослин) або їх погіршувати (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність).

Під час проведення аудиту потрібно пам'ятати, що це перевірка публічної фінансової звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [2].

Особливість біологічних активів рослинництва полягає в тому, що порядок формування інформації про них регламентують окремі нормативні документи, зокрема П(С)БО 30 "Біологічні активи" та інструктивні і методичні матеріали.

Під час перевірки необхідно також знати, що сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображують відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

Враховують, що за відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції такими активами;
- ринковими цінами на подібні активи;
- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів".

Якщо біологічні активи рослинного походження на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких біологічних активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на їх поліпшення.

Формування структури затрат, пов'язаних з біологічними активами, перевіряють також за витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи". Витрати, які пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, відносять до витрат основної діяльності. До складу витрат належать: прямі матеріальні витрати;

- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Доходи визначаються як різниця між вартістю біологічних активів та витратами. Зазначені доходи (витрати) включаються до складу інших операційних доходів (витрат) [3].

Аудитор перевіряє наявність активів, які мають бути складені, використовуючи прийоми документального контролю: формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка по суті. Суму

понесених витрат аудитор уточнює шляхом зустрічної перевірки з відповідними документами і реєстрами з обліку закладання та вирощування багаторічних насаджень. По цій сумі їх оцінюють до досягнення продуктивного віку.

Аудитор повинен враховувати зазначені особливості обліку поточних біологічних активів рослинництва і здійснити перевірку їх обсягу та оцінки. Для цього він ретельно перевіряє наявність і достовірність Актів на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю, та Актів на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) .

Аудитор має пам'ятати, що маніпулювання оцінкою поточних біологічних активів рослинництва, яке практично дозволяється нормативними документами, дає можливість фальсифікувати фінансовий стан підприємства.

Ураховуючи таким чином порядок методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані витрати у процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності можна встановити завдання їх аудиту:

- установлення порядку формування біологічних активів;
- виявлення правильності оцінки біологічних активів при придбанні (одержанні);
- виявлення правильності оцінки біологічних активів при первісному визнанні;
- установлення правильності визначення справедливої вартості;
- виявлення правильності формування витрат, які пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів;
- установлення правильності відображення кореспонденції бухгалтерських рахунків.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи": наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 15/16. – С. 79–82. 2. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 р. № 3125–ХІІ: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> 3. Методика аудиту біологічних активів: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1766112241275/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/metodika_auditu_biologichnih_aktiviv