

Удосконалення системи внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва

Урусова З.П.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Запорізького національного університету

Калінчук В.В.

студентка
Запорізького національного університету

Статтю присвячено обліку в галузі рослинництва, яке є основоположним складником продовольчої безпеки. Значний науковий інтерес має формування напрямів удосконалення сучасного стану внутрішнього контролю підприємств аграрного сектору. Запропоновано впровадження специфічних процедур внутрішнього контролю на підприємствах. Особливістю статті є узагальнення методології контролю аграрних підприємств. Розглянуто основні завдання організації контролю поточних біологічних активів рослинництва. Сформовано схему організації контролю на підприємствах АПК, яка дасть змогу підвищити його ефективність.

Ключові слова: облік у сільському господарстві, рослинництво, біологічні активи, внутрішній контроль, методика контролю.

Урусова З.П., Калінчук В.В. УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ТЕКУЩИХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ РАСТЕНИЕВОДСТВА

Статья посвящена учету в отрасли растениеводства, которое является основополагающей составляющей продовольственной безопасности. Значительный научный интерес составляет формирование направлений совершенствования современного состояния внутреннего контроля на предприятиях аграрного сектора. Предложено внедрение специфических процедур внутреннего контроля на предприятиях. Особенностью статьи является обобщение методологии контроля аграрных предприятий. Рассмотрены основные задания организации контроля текущих биологических активов растениеводства. Сформирована схема организации контроля на предприятиях АПК, которая позволит повысить его эффективность.

Ключевые слова: учет в сельском хозяйстве, растениеводство, биологические активы, внутренний контроль, методика контроля.

Urusova Z.P., Kalinchuk V.V. IMPROVEMENT OF THE INTERNAL CHECKING OF CURRENT BIOLOGICAL ASSETS OF CROP PRODUCTION

Article is devoted to accounting in an industry of crop production which is a fundamental component of food security. Considerable scientific interest has forming of the directions of enhancement of the current state of internal control at the entities of the agrarian sector. Implementation of specific procedures of internal control at the entities is offered. Feature of article is generalization of methodology of control of the agrarian entities. In article the main tasks of the organization of control of the current biological assets of crop production are considered. Authors created the scheme of the organization of control at the entities of agrarian and industrial complex which will allow to increase its efficiency.

Keywords: accounting in agricultural industry, crop production, biological assets, internal control, a control technique.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Оскільки сільськогосподарське виробництво має сезонний характер та є однією з найбільш ризикових галузей економіки, то в сучасних економічних умовах в Україні виникає необхідність внесення суттєвих змін в організацію обліково-аналітичного процесу та контролю на підприємствах агропромислового напрямку.

За своїм економічним змістом вирощувані на сільськогосподарському підприємстві рослини як складник поточних біологічних активів є незавершеним виробництвом рослинництва, тому що вони в результаті біологічних перетворень постійно змінюють свою масу й оцінку, що пов'язано з витратами на біологічні перетворення рослин.

Важливим резервом збільшення обсягу продукції є забезпечення збереженості посівних площ і запобігання втратам, розкраданню й незаконному списанню виробленої продукції, падінню врожайності сільськогосподарських культур. Це зумовлює необхідність подальшого вдосконалення організації та методики контролю у сільському господарстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання щодо обліково-аналітичного забезпечення та організації проведення контролю над операціями з поточними біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах висвітлено у працях таких вітчизняних науковців, як Л.М. Рябенко [1], Т.В. Машкова [2], Ю.Ю. Миронова [3], Л.М. Васильєва [4]. Але разом із тим проблема формування якісної методики внутрішнього контролю аграрних підприємств, які займаються вирощуванням поточних біологічних активів рослинництва, залишається невирішеною, оскільки наявні підходи до побудови системи внутрішнього контролю вимагають перегляду.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є виокремлення особливостей контролю та вдосконалення системи внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поточні біологічні активи рослинництва становлять особливу групу оборотних активів. Хоча за ступенем ліквідності поточні біологічні активи відносяться до повільноліквідних, вони є одним з основних складників господарських засобів аграрних підприємств та значно впливають на ліквідність та платоспроможність.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», поточними вважаються біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні й відгодівлі.

Поточні біологічні активи рослинництва – це рослини, які в процесі поточних біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців [5].

Приріст сільськогосподарських культур із моменту посадки визнається поточними біологічними активами рослинництва та опи-

бутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається в тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу [6].

Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів рослинництва можуть бути види рослин (соняшник, кукурудза на зерно тощо) або однорідні групи біологічних активів (зернові, технічні, овочеві культури і т. д.), які складаються з певних технологічних груп відповідно до стадії завершеності вирощування.

Важливим складником контролю сільськогосподарських підприємств є внутрішній контроль, який на відміну від зовнішнього спрямований не тільки на виявлення порушень в обліковому процесі, а й на виявлення внутрішніх резервів для подальшого розвитку та вдосконалення господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Внутрішній контроль на аграрних підприємствах здійснюється для успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів, забезпечення ефективного функціонування підприємства та його стійкості й максимального розвитку в умовах конкурентного середовища, отримання мінімуму ризиків діяльності. Внутрішній контроль є однією з основних функцій управління, а також засобом зворотного зв'язку між об'єктом та органом управління, оскільки визначає дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень.

Вітчизняними науковцями [3; 4] досліджено, що стан внутрішнього контролю на підприємствах АПК України у цілому є незадовільним. Основною проблемою запровадження внутрішнього контролю на підприємстві є нерозуміння власниками його сутності, мети і завдань. А якщо така система створюється, то керівництво не приділяє належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

До чинників, що визначають середовище контролю, можуть бути віднесені філософія і стиль роботи управлінського персоналу, організаційна структура суб'єкта господарювання, розподіл повноважень та відповідальності працівників, кадрова політика тощо. Під час створення такої служби на підприємстві передусім необхідно розробити положення про службу внутрішнього контролю, підібрати кваліфікованих фахівців та розробити посадові інструкції для працівників служби.

Нормативними актами, які регулюють облік даного виду активів [5; 6], внесено зміни щодо обліку рослин у сільському господарстві, проте не приділено значної уваги методиці контролю над їх рухом на підприємстві. Відповідно до цього, служби контролю сільськогосподарських підприємств зобов'язані використовувати методику контролю, передбачену загальними нормативно-правовими актами.

У зв'язку із цим під час здійснення контролю операцій із поточними біологічними активами рослинництва необхідно врахувати такі їхні особливості:

- поточні біологічні активи приносять економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців;
- у процесі біологічних перетворень відбувається постійне зростання маси рослин;
- біологічні активи мають здатність давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи;
- списання (вибуття) поточних біологічних активів рослинництва у бухгалтерському обліку відбувається після досягнення ними стадії зрілості та збирання врожаю.

Діяльність сільськогосподарських підприємств, як і будь-яких інших суб'єктів господарювання, має внутрішні ризики, які найчастіше пов'язані з виникненням порушень під час застосування внутрішнього контролю: невиконання або неякісне виконання посадових обов'язків, зловживання службовим становищем, неправильне використання методики контролю, яка розроблена на підприємстві.

Зважаючи на це, контроль на підприємствах АПК потребує розроблення нових механізмів його побудови та реалізації залежно від розмірів, структури управління, особливостей виробничого процесу. При цьому важливо, щоб забезпечувався принцип незалежності контролю, що прямо впливає на ефективність його проведення.

Отже, доцільно формувати на підприємствах дієву систему внутрішнього контролю (табл. 1).

Метою здійснення внутрішнього контролю аграрних підприємств є забезпечення достатньої впевненості апарату управління в досягненні належного рівня збереження й ефективності використання всіх видів ресурсів підприємства, у тому числі поточних біологічних активів рослинництва, підтвердження правильності їх обліку відповідно до чинного законодавства та облікової політики підприємства.

Суб'єктом проведення внутрішнього контролю є структурний підрозділ компанії або член персоналу компанії. Контроль поточної господарської діяльності повинен здійснюватися комплексно, тому цим повинні займатися фахівці, які знають економіку і технологію виробництва у рослинництві. Компетентні працівники служби внутрішнього контролю повинні розробляти та застосовувати результативні заходи щодо збереження майна підприємства, зокрема поточних біологічних активів рослинництва, від знищення, розкрадання тощо.

Об'єктами контролю поточних біологічних активів рослинництва є групи поточних біологічних активів, організація та достовірність обліку біологічних активів, документальне оформлення операцій із поточними біологічними активами, реальність відображення їхньої справедливої вартості у фінансовій звітності, економічні показники використання поточних біологічних активів рослинництва, система управління сільськогосподарським підприємством.

Основними завданнями організації контролю поточних біологічних активів рослинництва на сільськогосподарських підприємствах є:

- постійне забезпечення керівників і спеціалістів оперативною інформацією про наявність та стан посівних площ, дотримання

Таблиця 1

Складники ефективної системи внутрішнього контролю

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

виробничих нормативів, результативність проведених агротехнологічних заходів;

- перевірка своєчасності та достовірності оформлення документів за операціями й забезпечення повних даних про біологічні перетворення рослин;

- контроль над збереженням поточних біологічних активів, станом посівних площ, отриманою у результаті вирощування рослин сільськогосподарською продукцією в місцях зберігання і на всіх етапах руху;

- перевірка фактичного існування груп біологічних активів;

- правильне обчислення первісної вартості поточних біологічних активів рослинництва під час їх надходження;

- визначення справедливої вартості поточних біологічних активів на дату балансу та на дату вибуття;

- аналіз ефективності використання поточних біологічних активів.

Для виконання поставлених завдань внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва на аграрних підприємствах доцільно розробити індивідуальні процедури перевірки. Ми розробили процедури перевірки поточних біологічних активів рослинництва, спираючись на базові процедури контролю:

- перевірка наявності поточних біологічних активів рослинництва;

- перевірка записів і документів та співставлення їх із наявними активами підприємства;

- порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації;

- перевірка розрахунків у документах арифметичним шляхом;

- ведення і перевірка контрольних рахунків і пробних балансів;

- спостереження за процесом інвентаризації та відображенням інформації з руху біологічних активів, порівняння результатів інвентаризації з обліковими записами;

- самостійне виконання інвентаризації та інших контрольних процедур;

- опитування співробітників підприємства і третіх осіб із питань відображення в обліку поточних біологічних активів рослинництва;

- аналіз збереження і використання даних об'єктів обліку;

- контроль над прикладними програмами та середовищем комп'ютерних інформаційних систем;

- порівняння та аналіз фактичних фінансових результатів із визначеними прогнозами;

- правильність розподілу специфічних для рослинництва витрат (на зрошення та осушення земель, утримання меліоративних споруд, догляд за полезахисними лісовими смугами та ін.), які стосуються кількох культур або робіт і протягом року відображаються на окремих аналітичних рахунках.

На відміну від системи зовнішнього контролю, яка являє собою періодичні або разові перевірки, система внутрішнього контролю охоплює формальні, разові та постійні перевірки. Формальні перевірки на підприємстві систематично здійснюються бухгалтерією згідно з графіком. Разові перевірки здійснюються у разі потреби за рішенням управлінського персоналу спеціально створеними ревізійними комісіями. Постійні перевірки облікового процесу здійснюються безперервно службою внутрішнього контролю підприємства.

Також одним зі способів контролю над правомірністю та ефективністю діяльності всіх підрозділів суб'єкта господарювання є створення служби внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит та внутрішній контроль є взаємопов'язаними, бо від ефективності здійснення внутрішнього контролю на підприємстві залежить результат перевірки підприємства службою внутрішнього аудиту.

Таким чином, система внутрішнього контролю визначає всі внутрішні правила політики та процедури проведення контролю. На основі проведеного дослідження можна сформуванати організаційну схему контролю на аграрних підприємствах із деталізацією методів контролю над стадіями здійснення (рис. 1).

Вчені виділяють низку зовнішніх та внутрішніх чинників, які як позитивно, так і негативно впливають на систему контролю аграрних підприємств [7]. Необхідно враховувати, що межі підприємства та межі середовища контролю не є тотожними поняттями, а отже, певні чинники, які для підприємства є внутрішніми, для системи контролю діяльності підприємства визначатимуться як чинники зовнішнього середовища. Ми вважаємо, що основоположними чинниками внутрішнього середовища контролю є мета, завдання, структура та ресурсне забезпечення системи контролю.

Висновки з цього дослідження. Отже, аграрні підприємства мають нагальну потребу в розробленні методики внутрішнього контролю, яка враховуватиме всі специфічні особливості поточних біологічних активів рослинництва. Під час формування ефективної



Рис. 1. Схема організації ефективного контролю на підприємствах АПК

системи внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва адміністрація підприємства повинна забезпечити створення служби внутрішнього контролю та розроблення супроводжуючої внутрішньої документації.

Поточні біологічні активи рослинництва як специфічний об'єкт обліку сільськогосподарських підприємств мають низку особливостей, що пов'язано з їхніми біологічними властивостями, які необхідно враховувати у процесі здійснення контролю.

Визначено, що складниками ефективної системи внутрішнього контролю є система бухгалтерського обліку, середовище контролю, процедури контролю. Досліджено мету, об'єкти, суб'єкти та ключові завдання внутрішнього контролю у світлі застосування їх на під-

приємствах, які спеціалізуються на рослинництві. Окреслено основні процедури перевірки поточних біологічних активів рослинництва, які враховують специфіку їх обліку.

Отже, запропоновані у статті методичні підходи до ключових понять, процедур та методів обліку та розроблена схема організації контролю на підприємствах АПК дають змогу вдосконалити та підвищити ефективність внутрішнього контролю на підприємствах сільського господарства.

Перспективними напрямками подальших досліджень є розроблення внутрішніх стандартів контролю, вдосконалення документування результатів контролю поточних біологічних активів, запровадження автоматизованих процесів у системі внутрішнього контролю аграрних підприємств.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Рябенко Л.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління стратегічним розвитком сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2018. 28 с.
2. Машкова Т.В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угодь: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2018. 25 с.
3. Миронова Ю.Ю. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. Економіка і регіон. 2015. № 1. С. 109–113.

4. Васильєва Л.М. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва. Молодий вчений. 2017. № 3. С. 596–599.

5. Біологічні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 10.11.2018).

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html (дата звернення: 12.11.2018).

7. Кізло М.В. Основні фактори впливу на систему контролю діяльності промислових підприємств. Сучасні проблеми економіки і менеджменту. 2011. С. 171–172. URL: http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/16247/1/93_K%D1%96zlo_171_172_Modern_Problems.pdf (дата звернення: 12.11.2018).

REFERENCES:

1. Riabenko L. M. (2018) *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia stratehichnym rozvytkom silskohospodarskykh pidpriemstv* [Registration-analytical providing of management strategic development of agricultural enterprises] (PhD Thesis), Kyiv: National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine.

2. Mashkova T. V. (2018) *Oblikovo-informatsiine vidobrazhennia yakisnykh parametriv silskohospodarskykh uhid* [Registration-informative reflection of quality parameters of agricultural lands] (PhD Thesis), Kyiv: National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine.

3. Myronova Yu. Yu. (2015) *Osoblyvosti obliku ta kontroliu potochnykh biolohichnykh aktyviv tvarynnytstva* [Features of account and control of current biological assets of stock-raising]. *Economics and region*, no. 1, pp.109–113.

4. Vasilieva L. M. (2017) *Orhanizatsiia i metodyka kontroliu potochnykh biolohichnykh aktyviv tvarynnytstva* [Organization and methodology of control of current biological assets of stock-raising]. *Young scientist*, no. 3, pp. 596–599.

5. Ukrainian Accounting standards 30 «Biological assets». Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (accessed 10 November 2018).

6. Methodological recommendations for the accounting of biological assets. Available at: www.uazakon.com/document/fpart04/idx04078.htm (accessed 12 November 2018).

7. Kizlo M. V. (2011) *Osnovni faktory vplyvu na systemu kontroliu diialnosti promyslovykh pidpriemstv* [Basic factors of influence are on the checking of activity of industrial enterprises system.]. *Suchasni problemy ekonomiky i menedzhmentu*. Available at: http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/16247/1/93_K%D1%96zlo_171_172_Modern_Problems.pdf (accessed 12 November 2018).