

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

FEATURES OF ORGANIZING THE BIOLOGICAL ASSETS INTERNAL CONTROL SYSTEM

УДК 657.6:633/635:338.43

<https://doi.org/10.32843/infrastruct43-82>**Сьомченко В.В.**к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Запорізький національний університет**Калінчук В.В.**студентка
Запорізький національний університет**Somchenko Viktoriia**

Zaporizhzhya National University

Kalinchuk Viktoriia

Zaporizhzhya National University

Статтю присвячено внутрішньому контролю поточних біологічних активів рослинництва. Дана тема є актуальною, оскільки проведене дослідження дає підстави стверджувати, що сільськогосподарські підприємства не приділяють належної уваги формуванню даної служби, що може негативно впливати на якість інформації, яка розкривається у фінансовій звітності. Узагальнено ключові особливості поняття «система контролю». Визначено основні напрями внутрішнього контролю біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах, що охоплюють такі напрями діяльності, як достовірність і повнота інформації, що розкривається у звітності, екологічність. Досліджено сутність поняття «контрольне середовище» та його основні принципи. Запропоновано ключові завдання організації системи внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах та розроблено шляхи їх поетапного вирішення.

Ключові слова: контроль, система контролю, контрольне середовище, контроль у сільському господарстві, біологічні активи.

Стаття посвящена внутреннему контролю текущих биологических активов

растениеводства. Данная тема является актуальной, поскольку проведенное исследование дает основания утверждать, что сельскохозяйственные предприятия не уделяют должного внимания формированию данной службы, что может негативно влиять на качество информации, раскрываемой в финансовой отчетности. Обобщены особенности понятия «система контроля». Определены основные направления внутреннего контроля биологических активов на сельскохозяйственных предприятиях, охватывающих такие направления деятельности, как достоверность и полнота информации, представляемой в отчетности, экологичность. Исследована сущность понятия «контрольная среда» и его основные принципы. Предложены ключевые задачи организации системы внутреннего контроля на сельскохозяйственных предприятиях и разработаны пути их поэтапного решения.

Ключевые слова: контроль, система контроля, контрольная среда, контроль в сельском хозяйстве, биологические активы.

The article is devoted to the internal control of the current biological assets of crop production. This article is relevant today, since the study gives reason to argue that agricultural enterprises do not pay due attention to the formation of this service, can negatively affect the quality of information disclosed in the financial statements in general and on biological assets in particular. The formation of a favorable control environment is a progressive direction in the development of Ukrainian enterprises, as it helps to increase the results of operations and the investment attractiveness of domestic business. The article highlights the relevance of developing practical recommendations for enterprises at the stage of implementation of this system and the need for highlighting industry-specific features for the development of relevant recommendations is formed. There is overview of the key features of the concept of «control system». The main directions of internal control of biological assets at agricultural enterprises are identified, covering such areas of activity as: the reliability and completeness of the information presented in the reports, environmental friendliness. The essence of the concept of "control environment" and its basic principles are investigated. The article proposes the key tasks of organizing an internal control system at agricultural enterprises and develops ways for their phased solution. The proposals relate to the formation of a structural unit, the establishment of job descriptions, and the development of key areas of the department's activities, including the methodology and documentation, by which the results should perform. When developing recommendations, the possibilities of optimizing the process, reducing the duration and reducing the cost of control measures were taken into account, the use of innovative technologies was proposed. The requirements for the competence of the personnel involved in the implementation of internal control functions are determined. We see areas for further research in the development of methodological and practical recommendations for the subsequent stages of biological assets internal control.

Key words: control, control system, control environment, control in agriculture, biological assets.

Постановка проблеми. У сучасних умовах ведення підприємницької діяльності в галузі сільськогосподарства контроль є гарантом прийняття раціональних та оперативних рішень із питань ефективного розвитку підприємства. Розвиток аграрного бізнесу неможливий без вирощування конкурентоспроможної й якісної сільськогосподарської продукції та її реалізації на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту, що нерозривно пов'язано з пошуком принципово нових методів контролю біологічних активів і управління ними для підвищення ефективності господарської діяльності. Отже, постає нагальна потреба у розробленні практичних рекомендацій щодо контролю облікових аспектів стосовно біологічних активів, що забезпечує захист від помилок та зловживань, відіграє важливу роль у забезпеченні

збереження майна підприємства та подання достовірної фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості організації внутрішнього контролю детально розглядалися у працях вітчизняних та зарубіжних учених. М.С. Пушкар [1], Н.Г. Виговська [2], Є.В. Калюга [3] розглядали проблемні аспекти організації внутрішнього контролю. О.П. Клименко [4], В.А. Дерій [5], Ю.Ю. Миронова [6] вивчали питання внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах.

Високо оцінюючи науковий внесок провідних вітчизняних учених, слід зазначити, що невирішеними залишаються проблемні питання внутрішнього контролю окремих об'єктів обліку, зокрема для аграрних підприємств актуальним є організація контролю поточних біологічних активів з

урахуванням їхніх природно-економічних особливостей, а також загальних та специфічних критеріїв їх визнання.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування теоретичних положень та розроблення практичних рекомендацій щодо впровадження системи внутрішнього контролю біологічних активів як умови підвищення якості та достовірності фінансової звітності сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Застосування системи контролю на підприємстві слід розпочинати з точного розуміння сутності цього поняття. Аналіз наукових досліджень дає підстави стверджувати, що особливостями досліджуваного поняття є:

- діюча, науково обґрунтована і добре продумана система спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну виробничого споживання;
- самостійна функція управління в усіх сферах людської діяльності, що не поглинає інші функції, а доповнює, активно впливаючи на ефективність їх використання;
- ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни;
- джерело інформації про позитивні та негативні явища на ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети;
- оцінка ефективності використання ресурсів, задіяних у процесах кругообігу капіталу, окремих видів діяльності, бізнес-процесів та економічного потенціалу.

На нашу думку, внутрішній контроль над вирощуванням поточних біологічних активів рослинництва в сільськогосподарських підприємствах слід проводити за такими напрямками:

- достовірність відображення біологічних активів в обліку та звітності (оцінка, законність відображення господарських операцій, правильність складання фінансової звітності з дотриманням вимог облікової політики та концептуальних основ складання);
- повнота витрат на біологічні перетворення;
- аналіз екологічності процесу вирощування поточних біологічних активів рослинництва.

Загальні підходи до внутрішнього контролю не дають повної уяви про принципи, методи і функції контролю, які слід застосовувати на аграрних підприємствах для біологічних активів рослинництва. Саме тому необхідно створити систему внутрішнього контролю, яка дасть змогу забезпечити відповідність поточних біологічних активів рослинництва як об'єкта бухгалтерського обліку та фінансової звітності управлінським рішенням та стратегічним цілям підприємства.

Система управління поточними біологічними активами рослинництва може ефективно функціонувати лише за належного обліково-аналітичного забезпечення, яке включає комплекс заходів, спрямованих на накопичення первинної інформації, згрупованої в певній послідовності та систематизованої з використанням способів і прийомів економічного аналізу, чим створюються умови підготовки і прийняття обґрунтованих управлінських рішень у сфері виробничої діяльності підприємства. Джерелами інформаційної бази обліково-аналітичного забезпечення є сукупність первинних документів, реєстрів, звітність та інша інформація.

Безумовно, створення контрольних функцій – це вкрай важливий складник упровадження системи внутрішнього контролю. Але основним тут має бути створення контрольного середовища або культури, яка стане невід'ємною частиною діяльності кожного співробітника (рис. 1).

Контрольне середовище – це сукупність стандартів, процесів та структур, які забезпечують основу для здійснення внутрішнього контролю по всій організації. Рада директорів та керівництво вищого рівня визначають важливість внутрішнього контролю, включаючи очікувані стандарти поведінки. Керівництво підсилює очікування на різних рівнях організації. Контрольне середовище включає цілісність та етичні цінності організації; параметри, що дають змогу раді директорів виконувати свої обов'язки з нагляду за управлінням; організаційна структура та розподіл повноважень та відповідальності; процес залучення, розвитку та утримання компетентних осіб; суворість щодо заходів, стимулів та винагород для підвищення ефективності діяльності. Отримане в результаті середовище управління має повсюдний вплив на загальну систему внутрішнього контролю.

Ми сформуваємо ключові принципи, на основі яких формується належне контрольне середовище. Ці принципи, своєю чергою, мають засоби їх упровадження. Окресленими нами принципами не обмежується контрольне середовище, оскільки кожне підприємство може впроваджувати власні підходи відповідно до стратегії розвитку та управлінських рішень.

На основі розуміння складників системи внутрішнього контролю ми виокремили ключові аспекти організації внутрішнього контролю біологічних активів. Організація системи внутрішнього контролю з метою управління поточним та стратегічним розвитком має вирішити такі завдання:

- виділити підрозділ або окремих фахівців, або наділити певними функціями вже існуючих працівників щодо внутрішнього контролю й аналізу стратегічних процесів залежно від масштабу діяльності підприємства;

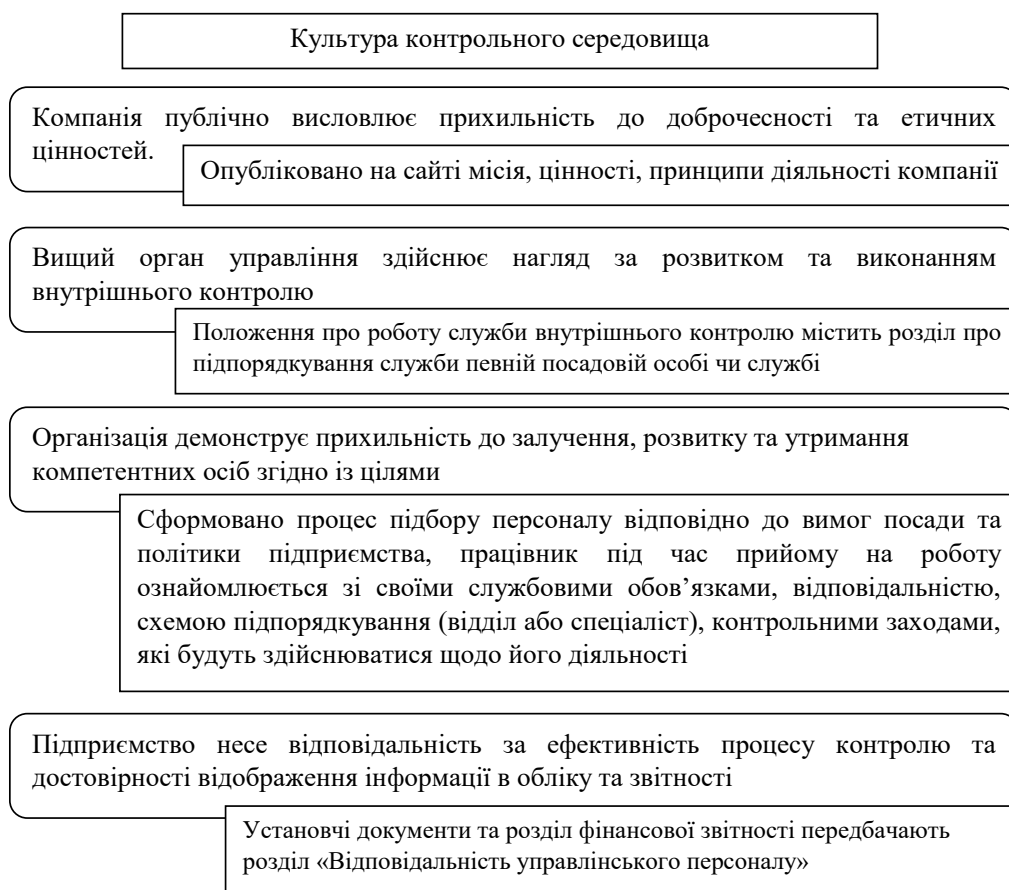


Рис. 1. Культура контрольного середовища

Джерело: сформовано на основі [4; 5]

– сформувати положення про діяльність служби внутрішнього контролю, яким буде регламентуватися діяльність служби: повноваження і відповідальність, організаційна структура, методи і засоби контролю;

– визначити стратегію діяльності служби та планування контрольних заходів, що у повному обсязі задовольнятимуть потреби підприємства;

– розробити методики, інструментарій та процедури, що є специфічними для внутрішнього контролю сільськогосподарської галузі;

– побудувати ІТ-архітектуру підприємства з урахуванням потреб управлінського персоналу та служби внутрішнього контролю в актуальній повній, доступній за формою інформації для здійснення усіх необхідних заходів та прийняття управлінських рішень;

– сформувати базу обліково-аналітичної інформації для здійснення контрольних заходів на основі генерування, акумулювання, узагальнення та трансформації даних про діяльність підприємства;

– розвивати на безперервній основі систему внутрішнього контролю, оновлювати методику та техніку, актуалізувати обліково-аналітичну базу, підвищувати кваліфікацію фахівців, задіяних у системі внутрішнього контролю.

Оскільки етап організації системи внутрішнього контролю на підприємстві є основоположним, розглянемо детальніше кожне із завдань даного етапу. Залежно від специфіки кожного конкретного підприємства управлінський персонал повинен визначитися з розміром служби внутрішнього контролю. Це, передусім, залежить від обсягу роботи, який заплановано для даної служби, що залежить від обсягу діяльності підприємства, специфічних особливостей та рівня ризику, який оцінюється управлінським персоналом.

Якщо служба внутрішнього контролю не передбачена штатним розписом, необхідно внести зміни до діючого штатного розпису (додатком до документу) або за необхідності переглянути штатний розпис на основі рішення виконавчого органу підприємства та наказу по підприємству. Можна залучити до служби внутрішнього контролю фахівців підприємства, наприклад якщо вони частково виконували контрольні функції, або створити вакансію.

Управлінському персоналу аграрних підприємств необхідно ретельно підходити до процедури підбору кадрів на дану посаду, бо рівень ефективності та достатньої об'єктивності служби внутрішнього контролю залежить від кваліфікації фахівців.

Основними перевагами під час вибору кандидатів будуть: фахова вища освіта, досвід роботи на аналогічній посаді, володіння інформаційними технологіями, досвід роботи на аграрних підприємствах, міжнародні сертифікати, що підтверджують кваліфікацію, знання англійської мови.

Після створення відділу необхідно чітко визначити та погодити з управлінським персоналом коло повноважень та обов'язків фахівців. Закріпити права, обов'язки, відповідальність слід закріпити в посадовій інструкції спеціалістів служби внутрішнього контролю.

Першим кроком роботи відділу має стати розроблення положення про діяльність служби внутрішнього контролю, ключовими пунктами якого мають стати: законодавча база, якою керується служба; структура служби (кількість персоналу, схема підпорядкування); цілі та функції служби; організація та методи контролю; права та обов'язки фахівців; відповідальність фахівців.

Далі необхідно розробити стратегію діяльності служби внутрішнього контролю та планування контрольних заходів, що у повному обсязі задовольнятимуть потреби підприємства. Планування даних заходів доцільно здійснювати з виявлення «слабких місць» у бізнес-процесах підприємства, які можуть бути виявлені засобами контролю або на основі професійного судження управлінського персоналу. Дані заходи необхідно документально оформити планом роботи служби внутрішнього контролю на рік.

Наступним етапом є розроблення методики, інструментів та процедур контролю. Здійснення цього етапу залежить від багатьох чинників, серед яких – ринковий стан та специфіка галузі, у якій підприємство здійснює діяльність, середовище контролю, історичний досвід упровадження контрольних заходів.

Для виконання поставлених завдань внутрішнього контролю поточних біологічних активів рослинництва на аграрних підприємствах доцільно розробити індивідуальні процедури перевірки, застосовуючи методичні прийоми, властиві внутрішньогосподарському контролю (органолептичні, розрахунково-аналітичні та документальні).

Сьогодні, в епоху інформаційних технологій, важко уявити роботу з даними без застосування обчислювальної техніки. IT-технології в процесі контролю здебільшого виконують превентивну функцію. Застосування цих технологій дає змогу контролювати всі бізнес-процеси, гарантує певний рівень безпеки, дає можливість виявляти та зменшувати несвідомі помилки або свідоме шахрайство. Інформаційні технології за функціоналом умовно можна розділити на дві великі групи:

1. IT-безпека: дає змогу забезпечити збереження активів підприємства.

2. Управлінські інформаційні системи: забезпечують отримання менеджментом оперативної

й якісної інформації документації для прийняття управлінських рішень.

Ці IT-системи обов'язково повинні бути елементом єдиної системи внутрішнього контролю і запрограмовані так, щоб виявляти невідповідності, помилки, максимально підвищити довіру менеджменту до підготовленої інформації для прийняття управлінських рішень і забезпечення якісного корпоративного управління.

Певні процедури контролю вимагають аналізу динаміки певних показників, тобто використання бази обліково-аналітичної інформації. Формування та використання бази даних підприємства можливо завдяки використанню інформаційних технологій. Також служба внутрішнього контролю спільно з іншими підрозділами може розробити управлінські звіти та впровадити їх у діяльність підприємства для більш оперативної передачі та спрощення процесу обробки інформації, оскільки можна одразу врахувати необхідний формат.

Усі етапи організації служби внутрішнього контролю є надійним підґрунтям для створення системи, проте уваги управлінського персоналу та фахівців потребує також безперервний розвиток даної служби. Сьогодні стрімко розвиваються інформаційні технології, перед фахівцями з контролю майже не щодня постають нові виклики та завдання, на які необхідно оперативно реагувати. Необхідність підготовки фахівців також залежить від сучасних реалій господарювання. Нині існують програми підготовки фахівців у сфері обліку та контролю, наприклад ACCA, DipIFR, CAP/CIPA, CIMA, і підприємствам слід сприяти розвитку професійних компетенцій своїх спеціалістів.

Висновки з проведеного дослідження. У статті детально описано особливості системи внутрішнього контролю. Дослідження наукових праць у періодичних, наукових та фахових виданнях за даною тематикою показало, що пріоритетним напрямом досліджень є розроблення практичних рекомендацій стосовно аспектів внутрішнього контролю окремих об'єктів обліку.

Визначено ключові напрями внутрішнього контролю над вирощуванням поточних біологічних активів рослинництва в сільськогосподарських підприємствах, урахувавши загальні аспекти внутрішнього контролю та специфічні особливості даного виду активів, зокрема оцінку за справедливою вартістю, аналіз витрат на біологічні перетворення та екологічність процесу вирощування поточних біологічних активів рослинництва.

У статті виокремлено пріоритетні завдання організації внутрішнього контролю біологічних активів із метою управління поточним та стратегічним розвитком аграрних підприємств. У результаті виконання даних завдань має бути створено підрозділ або наділено певними функціями вже існуючих працівників щодо внутрішнього контролю й

аналізу стратегічних процесів; сформовано положення про діяльність служб контролю, розроблено стратегію діяльності служби та план заходів на рік; сформовано методику, інструменти та процедури, враховуючи специфіку галузі; побудовано ІТ-архітектуру підприємства з урахуванням потреб служби внутрішнього контролю; сформовано базу обліково-аналітичної інформації для здійснення контрольних заходів. Результати служби внутрішнього контролю з достатньою частотою повинні бути представлені управлінському персоналу компанії. У статті обґрунтовано необхідність безперервно здійснювати розвиток системи контролю за умови сприяння управлінського персоналу та взаємодії з усіма підрозділами підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 140 с.
2. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація. Житомир : ЖДТУ, 2008. 532 с.
3. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. Київ : Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.
4. Клименко О.П. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Облік і фінанси*. 2012. № 1. С. 103–107.
5. Дерій В.А. Облік, контроль і аналіз в системі управління біологічними активами. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. № 4. С. 144–149.

6. Миронова Ю.Ю. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2015. № 1(50). С. 109–113.

REFERENCES:

1. Pushkar M.S. (2011) *Teoriya piznannja u rozvytku nauky pro kontrolj* [Theory of knowledge in the development of the science of control]. Ternopil: Carte Blanche. (in Ukrainian)
2. Vyhovs'ka N.G. (2008) *Hospodars'kyj kontrol' v Ukraini: teoriya, metodolohiya, orhanizatsiy*. [Economic control in Ukraine: theory, methodology, organization]. Zhytomyr: ZhSTU. (in Ukrainian)
3. Kalyuha E.V. (2002) *Finansovo-hospodars'kyj kontrol' u systemi upravlinnya* [Financial and economic control in the management system]. Elga, Nika-Center. (in Ukrainian)
4. Klimenko O.P. (2012) *Orhanizatsiya i metodyka kontrolyu potochnykh biolohichnykh aktyviv tvarynnytstva* [Organization and methods of control of current biological assets of animal]. *Accounting and finance*, vol. 1, 103-107.
5. Deriy V.A. (2014) *Oblik, kontrol' i analiz v systemi upravlinnya biolohichnyimi aktyvamy* [Accounting, control and analysis in the management system of biological assets]. *Regional business economics and management*, vol.4. 144-149.
6. Myronova Yu.Yu. (2015) *Osoblyvosti obliku ta kontrolyu potochnykh biolohichnykh aktyviv tvarynnytstva* [Features of accounting and control of current biological assets of livestock]. *Accounting, analysis and audit*, vol. 1 (50). 109-113.