

УДК 657.42:658.652

## ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Клименко О.П. – асистент

ПФ НУБіП України «Кримський агротехнологічний університет»

*В статті відзначено, що в процесі вирощування біологічних активів тваринництва відбуваються певні біологічні перетворення, які впливають на побудову облікової і контрольної роботи. На основі теоретичних досліджень вчених і нормативної бази визначено, контрольні питання поточних біологічних активів потребують організаційних і методичних підходів. Вказано конкретні випадки зловживань, порушень, що допускаються на основі викривлення первинних документів і звітності з обліку поточних біологічних активів тваринництва. Вказано шляхи проведення внутрішнього їх контролю з метою попередження даних негативних явищ.*

**Ключові слова:** внутрішній контроль, поточні біологічні активи тваринництва, суб'єкти і об'єкти контролю, джерела інформації, зловживання, інвентаризація.

**Постановка проблеми.** Контроль є однією з обов'язкових і важливих функцій в діяльності підприємства. Основною метою суб'єкта організації внутрішнього контролю є своєчасне виявлення відхилень та здійснення адекватних управлінських заходів для досягнення встановлених цілей діяльності. Необхідність внутрішнього контролю обумовлюється тим, що за його допомогою визначається реальний стан діяльності підприємства, перевіряється відповідність його розвитку визначеним завданням, забезпечується ефективне досягнення окресленої мети.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання контролю господарської діяльності підприємств висвітлені у працях вітчизняних вчених, а саме Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, В.Б. Моссаковського, М.С. Пушкаря, П.Т. Саблука, В.В. Сопка, Л.К. Сука та інших. Дослідженню процесу контролю на сільськогосподарських підприємствах присвячені поодинокі наукові праці, в яких розглядаються окремі його аспекти. При дослідженні встановлено, що сільськогосподарські підприємства, як і всі інші підприємства, застосовують єдину методику проведення контролю господарської діяльності. Незважаючи на наявність значної кількості наукових праць пов'язаних з контролем господарської діяльності підприємств, залишаються невирішеними значне коло проблемних питань. Зокрема, встановлено, що доробки вказаних вище вчених в сфері організації та методики контролю діяльності підприємства, зокрема, сфери сільського

господарства є значними, проте, реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні, в тому числі, в системі регулювання використання біологічних активів підприємства, вимагають перегляду й існуючих підходів до побудови системи їх внутрішнього контролю.

**Мета дослідження.** Ї розробка системи організації та методики внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва на сільськогосподарських підприємствах, а також документального оформлення результатів контролю.

**Виклад основного матеріалу.** Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію і технологію виробництва, та відповідно, на побудову бухгалтерського обліку та контролю. До таких специфічних об'єктів обліку відносяться поточні біологічні активи тваринництва. У процесі їх вирощування відбуваються біологічні перетворення, збільшується поголів'я тварин за рахунок одержання приплоду, придбання худоби тощо. Тварини дають приріст, з часом змінюють статево виробничі групи. Всі ці процеси мають підлягати контролю.

Внутрішній контроль на сільськогосподарському підприємстві сфери тваринництва здійснюється з метою 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.

У процесі здійснення господарської діяльності не на кожному сільськогосподарському підприємстві існує ефективна система внутрішнього контролю. Ряд теоретико-методичних питань щодо контролю поточних біологічних активів тваринництва цього часу не набули належного висвітлення і потребують більш докладного дослідження. Основною проблемою залишається організація та методика внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Столяр Л.Г. визначає внутрішній контроль як “сукупність заходів, що застосовуються всередині підприємства, які забезпечують запобігання та виявлення операцій з господарськими засобами та джерелами і дій посадових осіб, що суперечать цілям їхньої діяльності, або вимогам чинного законодавства” [1].

Сторожук Т.М. вказує, що “система внутрішнього контролю на підприємстві є ефективною у випадку якщо вона ефективно попереджує про виникнення недостовірної інформації, та виявляє недостовірність” [2].

Внутрішній контроль передбачає проведення заходів щодо збереження майна підприємства від знищення, розкрадання, дає змогу керівництву перевірити стан виконання завдань працівниками сільськогосподарського підприємства.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, “метою внутрішнього контролю є забезпечення

достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності та результативності відповідно до завдань; достовірності фінансової, статистичної й управлінської звітності; виконання встановлених законодавством і керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат” [3].

На думку В.М. Яценко, “якщо оцінювати стан внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах України, то він незадовільний. Найчастіше мають місце такі порушення, як зловживання службовим становищем, невиконання або неякісне виконання службових обов’язків, неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності” [4].

При проведенні внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва необхідно: затвердити накази, положення, інструкції, та забезпечити дотримання їх працівниками підприємства. “Організація внутрішнього контролю,” – пише Т.М. Строжук, “ покладена на керівника і головного бухгалтера підприємства. При цьому можливим є ведення внутрішнього контролю спеціальним підрозділом на підприємстві” [2].

Керівник підприємства зобов’язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами, працівниками, дотримання внутрішнього розпорядку.

Основними об’єктами внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства є:

- організаційна структура сільськогосподарського підприємства та система його комунікацій (робота економічних і технічних служб підприємства);

- система управління сільськогосподарським підприємством;

- процес планування та нормування витрат підприємства та інших показників його фінансово-господарської діяльності, положення щодо стимулювання працівників;

- стан організації та ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності;

- поточні біологічні активи тваринництва як елемент майна підприємства, частина його ресурсного потенціалу;

- система оподаткування діяльності підприємства та його окремих господарських операцій, стан розрахунків з бюджетом, своєчасність і повнота сплати податків;

- фінансова звітність сільськогосподарського підприємства (з точки зору правильності її складання, повноти та достовірності);

- показники фінансової стійкості та платоспроможності підприємства, зокрема, забезпеченість його власними оборотними коштами.

Суб’єктом проведення внутрішнього контролю є структурний підрозділ підприємства або штатний його працівник. Однак, в сучасних умовах

розвитку сільськогосподарських підприємств, на нашу думку, введення окремої посади внутрішнього контролера, а тим більше спеціалізованого контролюючого підрозділу, неможливе у зв'язку з тим, що:

- сільськогосподарські підприємства не згодні нести витрати на утримання власного контролера, оскільки всі контрольні функції в межах функціональних повноважень може виконувати керівник підприємства або головний бухгалтер;

- відсутні розвинені методики внутрішнього контролю фінансової звітності сільськогосподарських підприємств з урахуванням їх галузевих особливостей.

Джерелами інформації внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва встановлено такі: Статут і засновницький договір; розпорядчі документи керівника підприємства по руху поточних біологічних активів тваринництва (наказ, розпорядження, акт службова записка); Положення про облікову політику підприємства; первинні документи і облікові реєстри; Головна книга; фінансова звітність підприємства: Баланс (ф. № 1), Звіт про фінансові результати (ф. № 2) в частині доходів і витрат від ліквідації, продажу поточних біологічних активів тваринництва, первинного визнання поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю, Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5); акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, яка узагальнює результати контролю; страхові поліси і тому подібне.

Практика внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва на досліджуваних підприємствах показує, що при оформленні господарських операцій по закупівлі молодняка у населення іноді допускаються зловживання, пов'язані з припискою ваги і поголів'я худоби, складанням підроблених документів. Тому при встановленні інвентаризацією статейних пересортувань молодняка ВРХ необхідно виявити причини їх утворення. При виявленні підроблених документів на закупівлю худоби у населення необхідно отримати письмові пояснення посадових осіб (завідувача фермою, зоотехніка ферми) і тих осіб, що продали худобу, скласти про це акт і вимагати відшкодування заподіяного господарству збитку.

Окремо перевіряють правильність визначення і оприбутковування приросту тварин. Нерідко бувають випадки приписок приросту з метою збільшення заробітку працівників, списання перевитрат кормів. Зустрічаються також випадки заниження приросту за окремими обліковими групами худоби. У результаті створюється "резерв" ваги поголів'я (зазвичай відгодівельного), за рахунок чого при забої в господарстві списують тварин значно меншою забійною вагою. Для встановлення вказаних фактів необхідно відомості зважування тварин і розрахунки визначення приросту звірити з розрахунками по нарахуванню оплати праці працівникам тваринництва, Звітами про рух худоби і птиці на фермі, записами в журналі-

ордері №8 с.-г. і відомості № 8.1 с.-г. Ефективним прийомом контролю є співставлення даних про приріст тієї або іншої групи тварин за суміжні періоди, що дозволяє виявити приписки приросту.

З господарства тварини і птиця вибувають у результаті їх реалізації, забою, загибелі та з інших причин. Реалізація худоби є одним із основних напрямів зменшення поголів'я. При перевірці операцій з реалізації худоби встановлюються законність, доцільність, правильність оформлення і відображення цих операцій в обліку. Реалізація є законною в тому випадку, якщо вона проводиться згідно з бізнес-планом або за рішенням керівництва. Щоб оцінити доцільність реалізації худоби, необхідно встановити, чи не було випадків безконтрольного продажу поголів'я з метою додаткового отримання виручки і прибутку; чи не допускалися випадки реалізації худоби низької ваги і вгодованості, внаслідок чого господарство несе незаплановані втрати худоби, отримує менше виручки від реалізації і прибутку.

У ході контролю необхідно перевірити документи на забій худоби в господарстві, дозволяє встановити причини забою, відповідність фактичного виходу продуктів нормативам, повноту і своєчасність оприбуткування м'ясопродуктів, а також правильність їх використання. Окремо перевіряють факти вимушеного забою тварин. Для цього вивчають акти на вибуття поголів'я, діагноз хвороб, що стали результатом падежу. Якщо хвороби явилися наслідком незадовільного утримання і годівлі тварин, необхідно встановити винних посадових осіб, визначити суму втрат від падежу худоби. При цьому рекомендується на основі актів на вибуття тварин і птиці складати накопичувальну відомість, що дозволяє провести всебічний аналіз причин втрат. Крім того, перевіряється правильність складання актів на вибуття тварин і птиці (заповнення реквізитів, підписи, вказані види і кількість отриманої продукції і її призначення, затвердження актів керівником сільськогосподарського підприємства). Слід також перевірити правильність відображення падежу тварин в бухгалтерському обліку.

Щоб перевірити, як забезпечується збереження тварин, встановити допустимі факти їх розкрадань, неповного оприбуткування приплоду та інших зловживань, необхідно проводити контрольну інвентаризацію тварин. Її поєднують з оглядом стану тваринницьких ферм. До початку інвентаризації завідувач фермою чи інша матеріально відповідальна особа повинна зробити на підставі наявних документів записи у Книзі обліку руху худоби і вивести залишок поголів'я па день інвентаризації.

Перерахунок тварин одночасно ведуть суб'єкт проведення контролю і матеріально відповідальна особа. При розбіжності даних застосовується повторний перерахунок. Роботу слід організувати таким чином, щоб перераховане поголів'я не могло бути знову пред'явлено до інвентаризації і враховано декілька разів.

Результати контрольної інвентаризації тварин оформляються актом, який підписується членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою.

Для правильного здійснення внутрішнього контролю, отримання достовірних даних найефективнішим методом контролю за наявністю і рухом поточних біологічних активів тваринництва є визначення їх фактичного стану, тобто проведення інвентаризації.

Для здійснення річної інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва підприємства необхідні дані бухгалтерського обліку про їх залишки. Тому до початку проведення підприємством інвентаризації в присутності комісії матеріально відповідальні особи складають звіт про останні проведені операції, відображають їх у складському обліку і разом з описом документів під розписку здають до бухгалтерії. Також до початку інвентаризації перевіряється стан ваговимірювального господарства – точність ваги, гир й іншої апаратури. Дані про наявність поточних біологічних активів тваринництва із зазначенням назви, відмітних ознак, включаючи номенклатурний номер, одиниці виміру і кількості фактично виявлених натуральних одиниць, записуються до інвентаризаційного опису.

Мета проведення інвентаризації полягає у виявленні фактичної наявності поточних біологічних активів тваринництва, установленні їх надлишку або нестачі; перевірці дотримання умов утримання тощо.

Інвентаризація молодняку тварин, худоби на відгодівлі, кролів, звірів, піддослідних тварин та птиці проводиться щомісяця, а в спеціалізованих підприємствах з промисловими методами виробництва, де птиця утримується в широкогабаритних пташниках, в убно-хутрян приміщеннях з регульованим мікрокліматом – один раз на рік станом на 31 грудня звітного року.

Інвентаризацію бджоло-сімей здійснюють не менше двох разів на рік (весною – не пізніше 10 квітня – та восени, як правило, 1 жовтня), яйця птиці в інкубаторах – на 1 січня, незавершене виробництво у рибництві – на дату облову вигульних ставків, дорослих продуктивних тварин, робочу худобу – не рідше 1 разу на квартал.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** З урахуванням інформаційних запитів суб'єктів внутрішнього контролю, організацію і методику проведення внутрішнього контролю операцій з поточними біологічними активами тваринництва необхідно будувати з урахуванням галузевих особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств. За результатами дослідження обґрунтовано вплив галузевих особливостей операцій з поточними біологічними активами тваринництва на систему внутрішнього контролю, окреслено склад об'єктів контролю, сформульовано завдання та визначено склад інформаційного забезпечення процесу контролю.

#### **Список використаних джерел:**

1. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю / Л.Г. Столяр [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/portal/inek/208/eoo>

2. Сторожук Т.М. Проблеми оцінки біологічних активів / Т.М. Сторожук // Збірник тез та виступів на II Міжнародної науково-практичній конференції (Київ, 19-20 жовтня 2006 р.). – К, 2006. – С. 53-54.

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5.– С. 29–31.

4. Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / Яценко В.М. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/znpchdtu/2009\\_22\\_2/articles/Finansi/1\\_Yacenko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf)).

**Клименко О.П. Внутренний контроль текущих биологических активов животноводства на сельскохозяйственных предприятиях**

В статье отмечено, что в процессе выращивания биологических активов животноводства происходят определенные биологические преобразования, которые влияют на построение учетной и контрольной работы. На основе теоретических исследований ученых и нормативной базы определено, контрольные вопросы текущих биологических активов требуют организационных и методических подходов. Указаны конкретные случаи злоупотреблений, нарушений, допускаемых на основе искажения в первичных документах и отчетности по учету текущих биологических активов животноводства. Указаны пути проведения внутреннего их контроля с целью предупреждения данных негативных явлений.

**Ключевые слова:** внутренний контроль, текущие биологические активы животноводства, субъекты и объекты контроля, источники информации, злоупотребления, инвентаризация.

**Klimenko O.P. Inside control animal biological assets in agricultural enterprises**

The article noted that in the process of growing biological assets livestock are certain biological processes that affect the construction of accounting and control work. Based on theoretical research scientists and regulatory framework defines control issues current biological assets require organizational and methodological approaches. The specified concrete cases of abuse, disorders admitted based on curvature of primary documents and statements of account current biological assets livestock. The ways of their internal controls to prevent adverse events data.

**Keywords:** internal control, current biological assets are livestock, subject and object control, sources of information, misuse, inventory.