

Контроль та аудит

5) перевірка наявності картотеки основних засобів, правильності ведення інвентарних карток;

6) встановлення відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку і бухгалтерського балансу;

7) встановлення наявності орендованих основних засобів, правильності їх обліку, ознайомлення з договорами оренди (лізингу) основних засобів, що укладені з юридичними і фізичними особами [6].

Висновки. Використання Міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці в нашій країні супроводжується рядом проблем. Однією з яких є відсутність визначеної МСА чіткої методики перевірки чи виконання інших аудиторських послуг.

Враховуючи зазначене вище, у статті була зроблена спроба означити методичні підходи до аудиту будь-якої ділянки. Перш за все, необхідно сформулювати мету проведення аудиту і визначити основні завдання, що стоять перед аудитором при проведенні аудиту даної ділянки. З урахуванням цього важливо виділити окремі об'єкти аудиту в межах визначеного завдання. Будь-яка аудиторська перевірка, а в особливості завдання з надання впевненості повинні мати відповідні критерії. Для отримання аудиторських доказів необхідно володіти достатньою і відповідною інформацією, тому треба чітко позначити джерела отримання цієї інформації.

Після чого визначити ті твердження керівництва, які є предметом перевірки.

4 Список використаних джерел

1. Бондар В.П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні / В.П. Бондар // Формування ринкових відносин в Україні. - 2008. - № 9. - С.16 - 19.

2. Усач Б.Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б.Ф. Усач // Регіональна економіка. - 2007. - № 4. - С.217-222.

3. Петрик О. Законодавчо-нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні: реалії сьогодення / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 8-9. - С.70-77.

4. Кропивко М. Роль аудиту в дальшому недопущенні фінансового кризиса / М. Кропивко // Аудитор України. - 2008. - № 20. - С.20-21.

5. Редько О. Процедури аудиту як основа професійної практики / О. Редько, К. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 6. - С.45-50.

6. Практичний аудит: анфАС та ПРОФІЛЬ / [А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелеєв, К. Утенкова]; за ред. В.Ю. Лісіної. - Х.: Фактор, 2010. - 720 с.

УДК 332:657.42

О.П. КЛИМЕНКО, аспірант,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва

& Питання, які розглядаються:

• Розглянуто проблеми щодо організації і методики проведення контролю операцій з поточними біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах.

• Розроблені пропозиції щодо вдосконалення методики контролю, а також документального оформлення контролю.

Ключові слова: сільське господарство, біологічні активи, поточні біологічні активи тваринництва, контроль, зовнішній контроль, внутрішній аудит.

& Вопросы, которые рассматриваются:

• Рассмотрены проблемы организации и методики проведения контроля операций с текущими биологическими активами на сельскохозяйственных предприятиях.

• Разработаны предложения относительно совершенствования методики контроля, а также документального оформления контроля.

Ключевые слова: сельское хозяйство, биологические активы, текущие биологические активы животноводства, контроль, внешний контроль, внутренний аудит.

& Issues that are examined:

• The problems of organization and method of lead through of control of operations with current biological assets on agricultural enterprises are considered.

• Developed suggestion in relation to perfection of control method, and also documentary registration of control.

Keywords: agriculture, biological assets, current biological assets of stock-raising, control, external control, internal audit.

Постановка проблеми. Контроль є однією з обов'язкових і важливих функцій в діяльності

підприємства. Основною метою системи контролю є своєчасне виявлення відхилень та здійснення

адекватних управлінських заходів для досягнення поставлених цілей діяльності. Необхідність впровадження контролю обумовлюється тим, що за його допомогою визначається реальний стан підприємства, перевіряється відповідність його розвитку визначеним завданням, забезпечується ефективне досягнення певної мети та завдань управління [2].

Аналіз останніх публікацій і досліджень. Питання контролю господарської діяльності підприємств висвітлені у працях вітчизняних вчених, а саме Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Лінника, В.Б. Моссаковського, М.С. Пушкар, П.Т. Саблука, В.В. Сопка, Л.К. Сука та інших вчених. Незважаючи на наявність значної кількості наукових праць пов'язаних з контролем господарської діяльності підприємств, залишаються невирішеними значне коло проблемних питань. Зокрема, вченими не приділено значної уваги організації та методики контролю діяльності за галузями економіки, а саме у сфері сільського господарства.

У результаті огляду наукових видань встановлено, що дослідженням процесу контролю на сільськогосподарських підприємствах вченими 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. У зв'язку з цим на сьогодні необхідно є розробка методичних рекомендацій щодо проведення контролю на сільськогосподарських підприємствах.

Метою дослідження є окреслення кола проблемних питань щодо організації і методики проведення контролю операцій з поточними біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах та розробка пропозицій щодо вдосконалення методики контролю, а також документального оформлення контролю.

Вклад основного матеріалу. П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів внесено зміни щодо обліку тварин в сільському господарстві, однак, не приділено значної уваги методиці контролю.

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію і технологію виробництва, і відповідно, на побудову бухгалтерського обліку та контролю. До таких специфічних об'єктів обліку, яких немає жодна галузь народного господарства відносяться поточні біологічні активи.

У зв'язку із введенням змін щодо бухгалтерського обліку тварин на сільськогосподарських підприємствах постало проблемним питання здійснення контролю поточних біологічних активів.

При проведенні контролю операцій з поточними біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах контролюючими органами необхідно врахувати наступні особливості:

- у сільському господарстві важливим аспектом є бухгалтерський облік приплоду і приросту отриманих

від тварин;

- списання (вибуття) тварин в бухгалтерському обліку зазначають як забій, падіж тварин;

- можливі операції з переведення тварин з групи «Поточні біологічні активи» в групу «Довгострокові біологічні активи»;

- для правильності перевірки матеріально-відповідальних осіб при проведенні контролю необхідно особливу увагу звернути на правильність визначення середньодобового надою молока, приросту живої маси за видами тварин, правильність калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції.

У процесі проведеного дослідження встановлено, що на сьогодні не розроблено на законодавчому рівні методичні рекомендації щодо контролю біологічних активів на підприємствах сільськогосподарської галузі. В результаті цього контролюючі органи зобов'язані застосовувати загальні нормативно-правові акти при організації та методиці ведення контролю. Тому дане питання потребує значної уваги.

Щодо форм контролю діяльності підприємств встановлено, що перевірки податкової інспекції та контрольно-ревізійні управління спрямовують свою діяльність на виявлення порушень у фінансово-господарській діяльності підприємств. Натомість, як аудит є формою контролю, в процесі якого виявляються порушення, неточності та надаються рекомендації щодо виправлення та усунення без застосування фінансових санкцій тощо. Вважаємо, що для сільськогосподарських підприємств доцільніше застосовувати аудит, як форму контролю за достовірністю фінансової звітності та веденням бухгалтерського обліку.

Якщо зовнішній контроль проводиться державними органами влади з метою перевірки правильності нарахування та сплати коштів до бюджету, внутрішній контроль передбачає проведення заходів щодо збереження майна підприємства від знищення, розкрадання, дає змогу керівництву перевірити стан виконання завдань працівників.

Метою внутрішнього контролю є 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 [3].

На думку В.М. Яценко, Н.О. Пронь [8], 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.

При формуванні ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація підприємства повинна забезпечити:

Контроль та аудит

1. надійну інформацію, яка необхідна для успішного управління діяльністю;
2. збереження активів і документів;
3. ефективність господарської діяльності;
4. відповідність обліковим принципам;
5. надійну систему бухгалтерського обліку.

Внутрішній контроль проводиться самою організацією. Система внутрішнього контролю визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації.

При проведенні внутрішнього контролю поточних біологічних активів необхідно:

1. затвердити накази, положення, інструкції, та дотримання цих вимог працівниками підприємства. 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;

2. відповідальність за правильність оформлення документів з наявності та руху поточних біологічних активів та достовірність їх даних несуть особи, що склали документ;

3. обов'язки з перевірки і контроль оформлення, приймання-передачі, списання поточних біологічних активів тваринництва, понесені витрати, правильності оформлення інвентаризаційних відомостей, та списання втрат, недостач, лишків тощо.

Зокрема, Н.Г. Здирко пропонує «для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю, насамперед, розробити внутрішні стандарти контролю, здійснити автоматизацію контролю та удосконалити нормативно-правову базу стосовно внутрішнього контролю. Також доцільно було б на сільськогосподарських підприємствах ввести посаду внутрішнього аудитора, який би здійснював посилення контрольної функції за формуванням та розподілом прибутків, відповідальністю керівників перед пайовиками і достовірністю фінансової звітності, а також залучення додаткового капіталу інвестицій на село» [1].

В умовах розвитку ринкової економіки, одним із способів внутрішнього контролю є внутрішній аудит. Розвиток нових виробничих відносин в сільськогосподарських підприємствах привів до зіткнення інтересів власників підприємств та їх керівників, тому виникає необхідність функціонування такої форми контролю, як внутрішній аудит в сільськогосподарстві [6].

Внутрішній аудит у порівнянні із зовнішнім є більш поглибленим і таким, що враховує специфіку підприємства, форми звітності, яка не оприлюднюється і не розглядається зовнішнім

аудитором. Внутрішній аудит підпорядкований тільки керівництву підприємства або його власнику. Тому такий аудит не є незалежним стосовно господарюючого суб'єкта, але його можна назвати незалежним стосовно внутрішніх служб і підрозділів підприємства. Мета внутрішнього аудиту – допомогти керівництву та всім працівникам підприємства ефективно виконувати свої функції [5].

Розвиток аудиторської діяльності в галузі має регулюватися на основі законодавчої ініціативи Міністерства аграрної політики та продовольства України. Відсутність незалежної інформаційної інфраструктури в галузі породжує постійне відставання агропромислового комплексу в сфері бухгалтерського обліку, оподаткування, фінансів. Виходом з цієї ситуації має стати формування в кожному регіоні незалежних аудиторських служб, що взяли б на себе інформаційне забезпечення підприємств агропромислового комплексу у сфері бухгалтерського обліку.

Сільське господарство є специфічною галуззю. Це зобов'язує аудиторські фірми будувати свою діяльність на основі загальних нормативно-правових актів та стандартів, що регулюють аудит, а також галузевих особливостей організації управління, бухгалтерського обліку, оподаткування, звітності, економічних природних умов. Аудиторські фірми слід організовувати в місцях концентрації сільськогосподарських підприємств [4].

Завдання внутрішнього аудиту – допомогти відповідним працівникам фірми виконувати свої обов'язки максимально кваліфіковано й ефективно, надати висновок про відповідність фінансової звітності чинним нормативно-правовим документам.

Основними об'єктами внутрішнього аудиту є:

- стан і ведення бухгалтерського обліку;
- фінансова звітність, її вірогідність;
- стан поточних біологічних активів;
- забезпеченість підприємства власними оборотними коштами;
- платоспроможність і фінансова стійкість;
- система управління підприємством;
- робота економічних і технічних служб підприємства;
- оподаткування: правильність визначення бази оподаткування;
- своєчасність і повнота сплати податків;
- планування, нормування і стимулювання;
- внутрішньогосподарський контроль виробничо-господарської діяльності;
- достовірність проектно-кошторисної документації тощо [7].

Суб'єктом проведення внутрішнього аудиту є структурний підрозділ підприємства або штатний працівник підприємства. Однак, в сучасних умовах розвитку сільськогосподарських підприємств, на нашу думку, ведення аудиту окремою особою неможливе у зв'язку з тим, що:

- сільськогосподарські підприємства не згодні нести витрати на утримання власного аудитора, так як всі функції може виконувати директор або головний бухгалтер;

- низька забезпеченість кваліфікованими аудиторами на сільськогосподарських підприємствах – адже, аудит сільського господарства є не обов'язковим;

- відсутність єдиної методики аудиту сільськогосподарських підприємств

Мета контролю біологічних активів – надання обґрунтованого висновку про законність, достовірність, доцільність операцій з біологічними активами, встановлення правильності ведення їх обліку і його відповідність прийнятій обліковій політиці підприємства.

Завданнями контролю біологічних активів є:

- перевірка первинних даних про біологічні активи;

- контроль дотримання чинного законодавства по операціях з біологічними активами;

- перевірка правильності документального оформлення операцій з біологічними активами;

- перевірка фактичної наявності груп біологічних активів;

- контроль правильності відображення надходження, реалізації, списання біологічних активів на рахунках бухгалтерського обліку;

- перевірка правильності нарахування амортизації довгострокових біологічних активів і її списання під час їх ліквідації;

- визначення фактів реалізації за зменшеною ціною, необґрунтованого списання біологічних активів;

- перевірка оцінки фінансових результатів від реалізації біологічних активів фізичним особам або підприємствам;

- визначення правильності зміни вартості біологічних активів;

- встановлення джерел фінансування, придбання (вирощування) біологічних активів;

- аналіз показників використання біологічних активів тощо.

Об'єктами контролю біологічних активів є 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 і накопиченої амортизації (по довгострокових активах), економічних показників використання біологічних активів, організація обліку і стану внутрішнього контролю біологічних активів підприємства.

Законодавчими і нормативними документами, які регулюють операції з біологічними активами є: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України» від 16 липня в 1999 р. № 996-XIV; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; 2 «Баланс»; 3 «Звіт про фінансові результати»; 5 «Звіт про власний капітал»; 7 «Основні засоби»; 15 «Доходи»; 16 «Витрати»; 28 «Зменшення корисності активів»; 30 «Біологічні активи», затверджені наказами Міністерства фінансів України; Методичні

рекомендації по бухгалтерському обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315; Методичні рекомендації по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків і незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерством аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27/14023; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

Джерелами інформації контролю біологічних активів є: Наказ про облікову політику підприємства; Розпорядчі документи керівника підприємства по 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 і інша документація, яка узагальнює результати контролю; Головна книга; Звітність підприємства: Баланс (ф. № 1), Звіт про фінансові результати (ф. № 2) - в частині результатів від ліквідації, продажу біологічних активів, Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5); страхові поліси і тому подібне.

Основними ревізійними процедурами при перевірці біологічних активів є: перевірка біологічних активів, перевірка записів і документів, спостереження за ходом інвентаризації, відображенням інформації по руху біологічних активів, опитування до співробітників підприємства і третіх осіб по питанню відображення в обліку біологічних активів, розрахунки шляхом перевірки арифметичних дій в документах і записах, самостійне виконання інвентаризації і інших контрольних процедур, аналіз збереження і використання біологічних активів.

Основними методичними прийомами при контролі біологічних активів є: інвентаризація, обстеження, спостереження, дослідження документів, формальна, логічна, експертна, зустрічна, арифметична, нормативна, взаємна перевірки, хронологічний аналіз господарських операцій, опитування, оцінка документів за даними кореспондуючих рахунків, статистичні розрахунки, економічний аналіз тощо.

Висновки. В результаті проведеного дослідження встановлено наступне:

1. На сільськогосподарських підприємствах зовнішній контроль проводиться контролюючими органами державної влади, внутрішній контроль здійснюється безпосередньо керівником або головним бухгалтером.

2. Не набула широкого поширення посада внутрішнього аудитора на сільськогосподарських підприємствах;

3. Науковцями детально не досліджено контроль біологічних активів, а лише розглядається контроль діяльності сільськогосподарських підприємств. Адже, як показали результати

Контроль та аудит

дослідження основною проблемою при проведенні контролю поточних біологічних активів тваринництва є відсутність єдиної методики при його здійсненні.

Запровадження міжнародного досвіду, та часткове копіювання нормативних документів шляхом запровадження в дію в Україні є недоцільним. Адже, зміна норм і вимог ведення бухгалтерського обліку, що регулюється одним законом, видозмінює порядок при проведенні контролю. В даний час це питання є неврегульованим.

За результатами дослідження організації та методики контролю операцій з поточними біологічними активами, запропонованих попередниками, та практики діяльності сільськогосподарських підприємств Автономної республіки Крим запропоновано основні організаційні положення контролю операцій з поточними біологічними активами.

4 Список використаних джерел

1. Здирко Н.Г. Внутрішній контроль в Україні: проблеми розвитку та шляхи вирішення / Н.Г. Здирко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/14_APSN_2008/Economics/32463.doc.htm.

2. Костюк Д. Інвентаризація: порядок проведення

та відображення в обліку / Д. Костюк // Податки та бухгалтерський облік. – 2001. – № 4(353). – С.14.

3. Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005 р. № 4660 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v4660486-05>.

4. Особливості організації аудиту в агропромисловому комплексі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://finance-library.com.ua/article.php?book=16&article=1357>.

5. Бондар М.І. Аудит в АПК: Навчальний посібник / М.І. Бондар. - К.: КНЕУ, 2003. – 188 с.

6. Стендер С.В. Класифікація внутрішнього аудиту в сільському господарстві / С.В. Стендер [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://readbookz.com/book/17/813.html>.

7. Усач Б.Ф. Аудит: навчальний посібник / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.

8. Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В.М. Яценко [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf.



ІНСТИТУТ ОБЛІКУ І ФІНАНСІВ Ваша компетенція – наша професія!

Підвищення кваліфікації
Перепідготовка фахівців
Міжнародна сертифікація:

*Сертифікований професійний бухгалтер АПВ (САРА)
Сертифікований бухгалтер бюджетних установ (САПС)
Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер (CIPA)
Диплом з МСФЗ (DiplIFR)*

м. Київ,
вул. Героїв Оборони 10А, оф. 1
<http://institute.faaf.org.ua/>
metelytsya@faaf.org.ua

тел./факс.: (044) 219-00-44
219-00-55