

УДК 33.025.12:633

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО
КОНТРОЛЮ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИНИЦТВА****Погріщук Б. В., Пилявець В. М.**

Анотація. У статті досліджено організаційні та методичні засади контролю процесу виробництва рослинницької продукції на аграрних підприємствах. Визначено характерні особливості здійснення контролю. Узагальнено етапи, стадії, методи внутрішнього контролю. Доведено, необхідність налагодження ефективного внутрішнього контролю процесу виробництва рослинницької продукції як основи для підтримання конкурентоспроможності аграрних формувань.

Ключові слова: управління, облік, система контролю, продукція рослинництва, аграрне підприємство.

Постановка проблеми. Основою діяльності будь-якого підприємства є виробничий процес, який функціонує в результаті взаємодії процесів праці та природних процесів, які спрямовані на виготовлення запланованої продукції для задоволення потреб споживачів. В умовах ринкової економіки система контролю виробничих процесів є невід'ємною частиною виробничого процесу. Контроль виробничої діяльності на аграрних підприємствах спрямований на виявлення резервів збільшення обсягів виробництва рослинницької продукції та поліпшення її якості. Підвищення ролі контролю в сфері виробництва формується внаслідок посилення конкуренції в умовах переходу до ринку, розвитком науково-технічного прогресу, підвищенням у цих умовах господарського ризику, впливу зовнішнього ринку. Саме цим пояснюється вибір тематики дослідження та її актуальність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій з проблеми. Питанням організації та методики контролю на аграрних підприємствах присвячено ряд наукових праць багатьох учених. Зокрема, це Г. О. Давидова, І. М. Дунаєв, В. А. Дерій, Л. І. Михайлова, О. А. Подолянчук, Л. П. Шевчук та інші. Проте, незважаючи на значні теоретичні доробки, питання організації та методики контролю виробництва продукції рослинництва на аграрних підприємствах ще недостатньо розкриті.

Зокрема, недостатньо досліджено окремі аспекти організації та методики внутрішнього контролю виробництва продукції в умовах специфічних особливостей сільськогосподарського виробництва.

Формулювання цілей дослідження. Метою статті є дослідження організаційних та методичних аспектів контролю виробничих процесів галузі рослинництва в аграрних підприємствах.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. При проведенні контролю процесу виробництва потрібно враховувати чітко виражений технологічний характер рослинницької галузі.

Процес виробництва на аграрних підприємствах може бути об'єктом як зовнішнього, так і внутрішнього контролю.

На зниження ризиків на аграрних підприємствах насамперед спрямована система внутрішнього контролю. Він має запобігти порушенням і зловживанням в операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності Аграрних підприємствах і забезпечити ефективний контроль за раціональним використанням ресурсів, що сприятиме зростанню прибутковості.

Внутрішній контроль операцій з виробництва продукції рослинництва передбачає сукупність послідовних етапів, які за їх функціональним призначенням можна згрупувати на певні стадії, дотримання яких зумовлене виконанням завдань, поставлених перед суб'єктами контролю [2, с. 168].

Організаційна стадія контролю передбачає визначення суб'єктів та об'єктів контролю, завдань, які слід вирішити у ході проведення контролю, джерел інформації, необхідної для здійснення внутрішнього контролю.

Підготовча стадія здійснюється з метою розробки плану та програми здійснення внутрішнього контролю, визначення алгоритму дій, вибір методів та прийомів перевірки, розподіл обов'язків та збір інформаційної бази контролера.

Методична стадія внутрішнього контролю результатів процесу виробництва продукції полягає у перевірці правильності оформлення первинних документів, відображенні бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, розрахунку відхилень від встановлених норм.

Результативна стадія передбачає виявлення причин утворення неякісної продукції, їх аналіз та встановлення винних осіб, що забезпечить отримання достовірної облікової інформації та прийняття управлінських рішень щодо уникнення виявлених проблем.

Інспекційна стадія контролю за результатами процесу виробництва продукції рослинництва передбачає перевірку виконання рішень і контроль за впровадженням розроблених пропозицій. На даній стадії основними завданнями суб'єкта внутрішнього контролю щодо перевірки операцій з виробництва продукції є:

- контроль за розміром витрат, понесених на утилізацію незворотних відходів;
- перевірка впровадження превентивних заходів щодо осіб, винних у виникненні некондиційної продукції;
- перевірка дотримання вимог договорів і чинного законодавства щодо заміни або переробки некондиційної продукції, а також розрахунки щодо покриття збитків від даних господарських операцій.

Таким чином, організаційне забезпечення внутрішнього контролю операцій з

виробництва рослинницької продукції, насамперед, потребує від контролера певної її систематизації чи класифікації, оскільки без розподілу на чітко визначені стадії внутрішнього контролю важко зібрати всі наявні докази щодо виявлених порушень, правильно оцінити процеси, явища, що виникають, а також перевірити всі наявні господарські операції, які необхідні для підтвердження результатів діяльності.

Процес здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва рослинницької продукції на аграрних підприємствах передбачає наступні етапи:

- перевірка технічної документації на виробництво продукції рослинництва (паспорти полів, програми вирощування, інше);
- перевірка правильності технологічного процесу і його результатів;
- перевірка процесу зберігання продукції;
- перевірка наявності необхідної, доступної достовірної та своєчасної інформації про основну, супутню та побічну рослинницьку продукцію;
- перевірка точності та достовірності оцінки результатів виробництва продукції рослинництва;
- перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва продукції рослинництва;
- перевірка правильності відображення господарських операцій з виробництва продукції рослинництва на рахунках бухгалтерського обліку;
- перевірка аналітичного обліку операцій з виробництва рослинницької продукції;
- встановлення ефективності використання відходів;
- перевірка відповідності даних реєстрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з виготовлення продукції рослинництва, показників облікових реєстрів та фінансової звітності;

- перевірка правильності проведення розрахунків з постачальниками та підрядчиками по операціях з виробництва рослинницької продукції [4].

Розглянемо детальніше організаційну стадію внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції на аграрних підприємствах.

В системі організації внутрішнього контролю виділяють безліч об'єктів, які формують її цілісність та значимість для підприємства. Так, як в процесі виробництва рослинницької продукції постійно утворюється відповідний відсоток відходів, бракованої продукції чи побічної, супутньої продукції (соломи та полови), необхідно виділити такий об'єкт внутрішнього контролю як результати виробничого процесу та витрати, направлені на їх утилізацію чи реалізацію стороннім організаціям як готової продукції. Це дозволить відслідковувати їх рух, документальне відображення та використання, а також відображення показників у звітності підприємства.

Ефективна організація внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції на аграрних підприємствах на вимагає дотримання окремих положень:

- визначення об'єктів бухгалтерського обліку, їх класифікація, тобто розмежування складу бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва;

- достовірний та повний бухгалтерський облік на місцях (бригадах та відокремлених підрозділах, філіях) виникнення та використання бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва, а саме – введення субрахунків, необхідних для бухгалтерського обліку та складання відповідних відомостей їх руху;

- контроль за організацією та веденням бухгалтерського обліку й інформаційного забезпечення системи фінансового аналізу з метою ефективного використання бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва.

Завдання та суб'єкти внутрішнього контролю за результатами процесу

виробництва в розрізі його видів узагальнено на рис. 1.

Таким чином, розподіл внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції на попередній, поточний і наступний сприяє розмежуванню відповідальності за їх виникнення, а отже, сприяє його посиленню, що позитивно впливає на результати господарської діяльності.

З метою ефективного запобігання та виявлення негативного результату процесу виробництва продукції, необхідним є застосування технічного контролю, який є складовою технологічного процесу вирощування зернових. Технічний контроль за виробництвом виконується у вигляді вхідного контролю сировини й матеріалів, які надходять на підприємство, операційного та приймального контролю готової продукції. Такий контроль повинен охоплювати весь технологічний процес. Для більш ефективного здійснення перевірок діяльності суб'єктів господарювання, систему внутрішнього контролю необхідно забезпечити нормативно-правовим актом, а саме розпорядчим документом про проведення внутрішньої перевірки (про проведення внутрішньої перевірки).

Таким чином, процес виробництва рослинницької продукції не можливий без створення ефективної та добре організованої системи внутрішнього контролю.

Розглянемо детальніше кожен із етапів контрольних процедур методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції рослинництва на аграрних підприємствах. З метою планування своєї діяльності, контролер на підготовчому етапі ознайомлюються із господарською діяльністю аграрних підприємств, процесами закупівлі, зберігання та відпуску продукції потенційним споживачам, отримує список основних постачальників, проводить опитування керівництва й персоналу, здійснює тестування надійності системи внутрішнього контролю збереження запасів, готової продукції, виділяє об'єкти дослідження, оцінює величину ризику і встановлює границю істотності помилок.

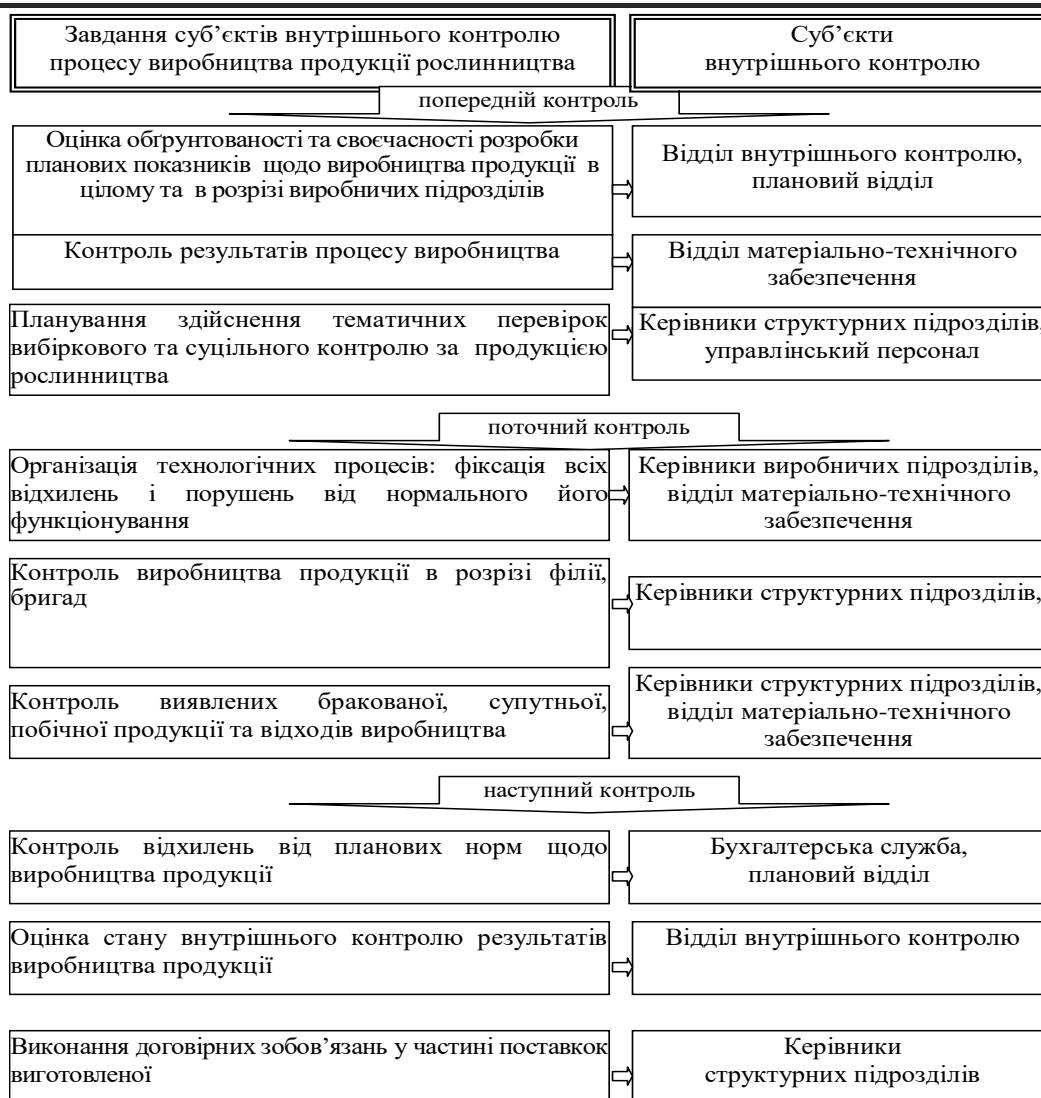


Рис. 1. Завдання суб'єктів внутрішнього контролю процесу виробництва рослинницької продукції на відповідно до етапу здійснення операції

Джерело: сформовано авторами.

Для забезпечення більш ефективного та оперативного контролю важливим є розробка плану та програми проведення внутрішнього контролю за операціями з результатами процесу виробництва рослинницької продукції.

План внутрішнього контролю виробництва продукції рослинництва необхідно складати на початку перевірки і він може бути доповнений в процесі реалізації його виконання. Програма здійснення внутрішнього контролю операцій з результатами

виробничого процесу допомагає здійснювати контроль за виконавцями та контролювати їх роботу.

Записи і висновки внутрішнього контролера у кожному розділі такої програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, який використовується ним у процесі підготовки і обґрунтування внутрішнього звіту керівнику підприємства. Здійснення внутрішнього контролю вимагає від контролера застосування методичних прийомів, які наведено на рис. 2.



Рис. 2. Методичні прийоми та їх застосування в процесі здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції рослинництва на аграрних підприємствах

Джерело: сформовано авторами.

Під час перевірки внутрішній контролер застосовує відповідні методичні прийоми: органолептичні (інвентаризація, контрольний запуск сировини матеріалів у виробництво, лабораторний аналіз), розрахунково-аналітичні (статистичні розрахунки, аналітичні процедури) та документальні

(нормативно-правова, арифметична, зустрічна та взаємна перевірки).

Застосування розробленого методичного забезпечення внутрішнього контролю дозволяє визначити ефективність виробничого процесу за допомогою наступних

критеріїв: відповідність витрат на виготовлення продукції одержаним економічним вигодам, повнота використання зворотних відходів та бракованої продукції, забезпечення виготовлення якісної продукції, безпечної для життя, здоров'я та майна споживачів і безпеки навколишнього середовища з дотриманням всіх вимог технологічного процесу [6, с.167].

Джерелами інформації для здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції в бухгалтерському обліку аграрних підприємств є інформація, яка включає в себе сукупність міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, Кодексів України, Законів України, Указів Президента України, Постанов Кабінету Міністрів України, Інструкцій та Методичних рекомендацій з ведення бухгалтерського обліку запасів.

Методична стадія внутрішнього контролю передбачає безпосереднє проведення перевірки правильності відображення операцій з виробництва рослинницької продукції на рахунках бухгалтерського обліку, облікових регістрах та фінансовій звітності за допомогою документальних та фактичних методичних прийомів, складання робочих документів контролера.

Наступним етапом є перевірка процесу виробництва продукції рослинництва і його результатів на предмет забезпечення безпеки для споживачів і навколишнього середовища.

Важливе значення для забезпечення якості і безпечності продукції для споживача та навколишнього середовища має організація ефективного технічного контролю якості рослинницької продукції, що передбачає перевірку відповідності виготовленої продукції вимогам державних стандартів або технічних умов.

Технічний контроль представляє собою перевірку відповідності продукції або процесу, всіх виробничих умов, від яких залежить якість продукції, установленим технічним вимогам до якості на всіх стадіях

технологічного процесу. Безпосередньо до такого виду рослинницької продукції як пшениця застосовується стандарт на ДСТУ 3768:2010 «Пшениця. Технічні умови. На інші види продукції рослинництва використовуються інші державні стандарти.

Досить змістовним етапом здійснення внутрішнього контролю є проведення перевірки інвентаризації продукції рослинництва на складах та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку.

Згідно з Наказом МФУ «Про Інструкцію з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» № 69 від 11.08.1994 (із змінами та доповненнями) інвентаризація проводиться перед складанням річної фінансової звітності суб'єктами господарювання.

Перед початком проведення інвентаризації керівник підприємства затверджує Наказ на проведення інвентаризації та призначає інвентаризаційну комісію у складі не менше трьох осіб.

Інвентаризація готової продукції здійснюється наступним чином з метою встановлення фактичної наявності та співставлення їх з даними бухгалтерського обліку за рахунком 26 «Готова продукція»:

- підготовка складу для проведення інвентаризації;
- виявлення та встановлення залишків готової продукції та їх відображення в інвентаризаційному опису;
- співставлення фактичних показників наявності продукції рослинництва з даними бухгалтерського обліку;
- відображення результатів інвентаризації продукції рослинництва у бухгалтерському обліку;
- складання та затвердження акту інвентаризації;
- прийняття рішень щодо виявлених недоліків.

У результаті проведення інвентаризації можуть бути виявлені надлишки, недостачі або пересортування виготовленої продукції. У бухгалтерському обліку нестачі готової продукції необхідно відображати залежно від встановлення винної особи: якщо винна особа встановлена, то ця особа може внести певну суму грошових коштів у касу для покриття завданої шкоди підприємству або вирахувати із заробітної плати суму відшкодування; якщо винну особу не встановлено, нестачу необхідно списувати на результати господарської діяльності записом Д-т субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» у кореспонденції з рахунком 26 «Готова продукція» із одночасним відображенням суми такої нестачі на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

У результаті виявлення надлишків виготовленої продукції, у бухгалтерському обліку необхідно здійснити запис: Д-т рахунку 26 «Готова продукція» у кореспонденції із субрахунком 719 «Інші доходи операційної діяльності». Наприкінці звітнього періоду сума, відображена на рахунку 719, списується в кредит рахунку 791 «Результат основної діяльності» [3].

Тому для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності суб'єкти господарювання зобов'язані проводити інвентаризацію, що підтверджує наявність, стан та оцінку активів підприємства.

Наступним етапом здійснення внутрішнього контролю є перевірка наявності необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про продукцію для покупців рослинницької продукції.

На цьому етапі застосовуються прийоми документального контролю, зокрема формальна, арифметична, нормативно-правова перевірки для встановлення фактів достовірності реєстрації та документального підтвердження господарських операцій.

Особливу увагу слід приділити етапу перевірки точності та достовірності оцінки результатів виробництва продукції рослинництва, оскільки результатами виробничого процесу можуть бути: безпосередньо зернова продукція по відповідних класах, зерно відходи та солома. Для цього необхідно перевірити чи визначено в Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства методи оцінки результатів процесу виробництва продукції рослинництва.

Досить важливими етапами здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва є перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва рослинницької продукції, перевірка правильного відображення господарських операцій з виробництва рослинницької продукції на рахунках бухгалтерського обліку та перевірка організації та ведення аналітичного обліку операцій з виробництва рослинницької продукції відповідно до розробленого робочого плану рахунків на підприємстві.

Здійснюючи перевірку правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва продукції, внутрішній контролер повинен застосувати метод зіставлення бухгалтерських документів, що визначає недостовірне, необґрунтоване відображення господарських операцій, невідповідність записів однієї і тієї ж операції в первинних документах та регістрах обліку, а також факт доброякісних та недоброякісних документів.

Внутрішній контролер також використовує й інші способи документального контролю, зокрема зустрічну перевірку, яка полягає у зіставленні декількох примірників одного і того ж документа, що знаходиться в різних організаціях або у різних підрозділах.

При перевірці правильного відображення господарських операцій з виробництва продукції на рахунках бухгалтерського

обліку та їх аналітичного обліку внутрішній контролер може виявити наступні порушення: неправильно розмежовано результати виробничого процесу на кондиційний та некондиційний, внаслідок чого викривлюються показники фінансової звітності та дані бухгалтерського обліку, необхідних для проведення фінансового аналізу; невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку операцій з виробництва продукції; неправильна кореспонденція рахунків при відображенні в бухгалтерському обліку операцій з виробництва продукції.

Принципово важливим етапом внутрішнього контролю процесу виробництва продукції є перевірка правильності проведення розрахунків з контрагентами по операціях з реалізації рослинницької продукції.

Не менш важливим етапом є перевірка відповідності даних реєстрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з виробництва рослинницької продукції, показників облікових реєстрів та фінансової звітності. Для цього необхідно здійснити контрольні процедури, які будуть включати формальну, яка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів та аналітичну – оцінка за допомогою вивчення вірогідних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дає змогу встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності [1, с. 252].

Для цього необхідно встановити: повноту заповнення реквізитів і граф звітності; правильність показників на початок та кінець звітного періоду; дотримання строків і термінів подання фінансової звітності; відповідність показників оборотно-сальдової

відомості та головної книги (передбачає співставлення показників рахунків бухгалтерського обліку в такій послідовності: 24→23→26→90); правильність формування показників головної книги та форми № 1 «Баланс».

Останнім етапом внутрішнього контролю є встановлення ефективності використання відходів та соломи.

Результати внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції узагальнюються у відповідному акті який має довільну форму.

Ефективно організований контроль операцій з виробництва продукції та методичне забезпечення його здійснення дають змогу управлінському персоналу своєчасно отримати інформацію про: якість та конкурентоспроможність продукції.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В діяльності аграрних підприємства процес виробництва продукції рослинництва не можливий без створення ефективної та добре організованої системи внутрішнього контролю який є невід'ємною, постійно діючою функцією системи управління. Здійснення контролю попереджає, виявляє, усуває недоліки та порушення, що виникають у процесі господарської діяльності підприємства, зокрема, відхилень від норм чинних нормативно-правових актів, облікової політики, установчих документів, планів підприємства, помилок і зловживань.

Організація внутрішнього контролю забезпечує виготовлення якісної рослинницької продукції, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на виробництво продукції рослинництва, надання інформації про можливість використання результатів виробництва за призначенням; оцінку правильності прийнятих рішень щодо отриманої рослинницької продукції.

Список використаної літератури

1. Дерій, В. А. Методи внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / В. А. Дерій // Сталій розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 1 (18). – С. 254–258.
2. Михайлова, Л. І. Контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств: наукові основи, стан, перспективи : монографія / Л. І. Михайлова, О. В. Галкін. – Суми : Видавництво ПП Вінниченко М. Д., ФОП Литовченко Є. Б., 2015. – 204 с.
3. Пантелеєв, В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В. П. Пантелеєв. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
4. Пилявець, В. М. Організаційні засади контролю процесу виробництва рослинницької продукції в діяльності підприємств АПК / В. М. Пилявець, Л. І. Пославська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – № 16. – С. 905–908. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-16-2017>.
5. Сук, Л. К. Облік і контроль виробництва сільськогосподарської продукції / Л. К. Сук. – К. : Урожай, 1990. – 168 с.
6. Сагайдак, Р. П. Організація внутрішньогосподарського контролю на суб'єктах господарювання / Р. П. Сагайдак // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (10-11 жовтня 2008 р.) : у 2 ч. Ч. 1 / ред. : М. М. Коцупатрій ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2008. – С. 166–169.

Бібліографічний опис для цитування:

Погріщук, Б. В. Організаційні та методичні аспекти внутрішнього контролю процесу виробництва продукції рослинництва / Б. В. Погріщук, В. М. Пилявець // Науковий журнал «Економічні горизонти». – 2017. – № 2(3). – С. 66–74.