



AgEcon SEARCH
RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search
<http://ageconsearch.umn.edu>
aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

УДК 657.1:637.5
JEL: Q12, Q14, M41

Тетяна Юрченко

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»
Україна*

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

Мета. Метою дослідження є вивчення, критична оцінка стану документального забезпечення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів і розробка пропозицій щодо його вдосконалення.

Методологія / методика / підхід. Методологія дослідження базується на загальнонаукових методах пізнання та системному підході, які надали змогу здійснити комплексне вирішення поставлених завдань щодо документального забезпечення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів.

У процесі дослідження використано загальнонаукові методи та специфічний метод – моделювання при розробці пропозицій щодо вдосконалення документального оформлення.

Результати. У статті обґрунтовано, що для виконання покладених на внутрішньогосподарський контроль завдань, насамперед забезпечення керівництва підприємства своєчасною, доречною, достовірною інформацією про об'єкт, що контролюють, необхідно приділяти увагу організації порядку формування підстав для висловлення внутрішнім контролером думки про реальний стан об'єкта перевірки. Такими підставами є документально оформлена інформація, яка одержана як упродовж усього процесу проведення внутрішньогосподарського контролю, так й узагальнена на підставі його результатів. У процесі дослідження виявлено основні проблеми документального забезпечення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів. З метою усунення встановлених проблем розроблено пропозиції щодо змісту та форми документів, які можуть бути використанні для оформлення інформації: необхідної для організації процесу проведення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів; одержаної під час його здійснення; одержаної на підставі узагальнення його результатів.

Оригінальність / наукова новизна. Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні питань, пов'язаних із удосконаленням документального забезпечення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів у системі управління сільськогосподарськими підприємствами, що забезпечує підвищення ефективності його здійснення.

Практична цінність / значущість. Запровадження запропонованих форм документів сприятиме розробці або вдосконаленню документації підприємствами, які організують і проводять контроль земельних ресурсів. Беручи за основу запропоноване нами документальне забезпечення, підприємство насамперед має можливість скоротити час на розробку пакету документів і встановлення вимог щодо їх змісту та форми.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, документальне забезпечення, земельні ресурси, інформація, сільськогосподарські підприємства.

Tetiana Yurchenko

*Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman
Ukraine*

DOCUMENTARY SUPPORT OF INTERNAL CONTROL OF LAND RESOURCES

Purpose. *The purpose of this paper is to investigate, critically assess the state of documentary support of internal control of land resources and develop proposals for its improvement.*

Methodology / approach. *The methodology of the research is based on the general scientific methods of cognition and the system approach, which made it possible to carry out the complex solution to the tasks set for the documentary support of internal control of land resources.*

In the process of research, general scientific methods and a specific method – modeling were used in the development of proposals for the improvement of documentary registration.

Results. *The article substantiates that in order to the internal control of the enterprise to fulfill its tasks, first of all provided the management of the enterprise with timely, relevant, reliable information about a supervisory object, it is necessary to pay attention to the organization of the order of forming the grounds for expression opinion about the actual state of the object of verification by internal controller. Such grounds are documented information obtained both during all process of realization internal control and generalized on the basis of its results. In the course of the research, the main problems of documentary provision of the internal control of land resources were identified. In order to eliminate the established problems, it has been developed proposals on the content and form of documents that can be used for registration of information are developed: necessary for organization of the process of conducting of internal control of land resources; received during its implementation; obtained on the basis of the generalization of its results.*

Originality / scientific novelty. *The scientific novelty of the obtained results consists in theoretical substantiation and practical solution of issues related to the improvement of documentary support of internal control of land resources in the system of management of agricultural enterprises, which ensures an increase in the efficiency of its implementation.*

Practical value / implications. *The introduction of the proposed forms of documents will provide the development or improvement of documentation by enterprises that organize and control the land resources. Taking as a basis the documentary support offered by us, the enterprise first of all has the opportunity to shorten the time to develop the package of documents and to establish requirements for their content and form.*

Key words: *internal control, documentary support, land resources, information, agricultural enterprises.*

Татьяна Юрченко

*ГБУЗ «Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана
Украина*

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

Цель. *Целью исследования является изучение, критическая оценка состояния*

документального обеспечения внутривладельческого контроля земельных ресурсов и разработка предложений по его совершенствованию.

Методология / методика / подход. Методология исследования базируется на общенаучных методах познания и системном подходе, которые предоставили возможность осуществить комплексное решение поставленных задач по документальному обеспечению внутреннего контроля земельных ресурсов.

В процессе исследования использовались общенаучные методы и специфический метод – моделирование при разработке предложений по совершенствованию документального оформления.

Результаты. В статье обосновано, что для выполнения возложенных на внутривладельческий контроль задач, прежде всего, обеспечения руководства предприятия своевременной, уместной, достоверной информацией о контролирующем объекте, необходимо уделять внимание организации порядка формирования оснований для выражения внутренним контроллером мысли о реальном состоянии объекта проверки. Такими основаниями является информация, документально оформлена и полученная как на протяжении всего процесса проведения внутривладельческого контроля, так и обобщена на основании его результатов. В процессе исследования выявлены основные проблемы документального обеспечения внутривладельческого контроля земельных ресурсов. С целью устранения установленных проблем разработаны предложения по содержанию и форме документов, которые могут быть использованы для оформления информации: необходимой для организации процесса проведения внутривладельческого контроля земельных ресурсов; полученной во время его осуществления; полученной на основании обобщения его результатов.

Оригинальность / научная новизна. Научная новизна полученных результатов заключается в теоретическом обосновании и практическом решении вопросов, связанных с совершенствованием документального обеспечения внутривладельческого контроля земельных ресурсов в системе управления сельскохозяйственными предприятиями, обеспечивает повышение эффективности его осуществления.

Практическая ценность / значимость. Внедрение предложенных форм документов будет способствовать разработке или совершенствованию документации предприятиями, которые организуют и проводят контроль земельных ресурсов. Основываясь на документальном обеспечении, которое нами предложено, предприятие в первую очередь имеет возможность сократить время на разработку пакета документов и установление требований к их содержанию и форме.

Ключевые слова: внутривладельческий контроль, документальное обеспечение, земельные ресурсы, информация, сельскохозяйственные предприятия.

Постановка проблемы. Внутрішньогосподарський контроль земельних ресурсів, за умови його належної організації та об'єктивного проведення, безсумнівно, відіграє вирішальну роль для кожного підприємства. Це пояснюється тим, що такий вид контролю дає змогу оцінювати економічну ефективність і законність здійснення господарських операцій із земельними ресурсами; виявляти чинники, які перешкоджають раціональному використанню земельних ресурсів; розробляти механізм виправлення й усунення наслідків виявлених відхилень, порушень, недоліків і недопущення їх повторення в майбутньому. Іншими словами, метою впровадження внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів у систему управління підприємством є зниження ризику втратити право на земельну ділянку через її

незаконне, недбайливе використання суб'єктом господарювання, а також надання обґрунтованої впевненості, що операції з ними здійснюються відповідно до принципів бухгалтерського обліку, а звітність є достовірною.

Проте, важливо зауважити, що жодна система внутрішнього контролю, а відповідно й внутрішньогосподарського контролю, не може бути ідеальною та гарантувати стовідсоткову впевненість [1, с. 98; 2, с. 2]. Це зумовлено тим, що їй властиві певні обмеження: таємна згода двох і більше працівників викликає значні труднощі з виявлення порушень; зловживання контролем з боку менеджменту, концентрація влади в одних руках; тиск на працівників з метою досягнення надмірно високих показників виробництва, шантажування персоналу (як внутрішнє, так і зовнішнє); людський фактор – обмеженість у часі, поспішність або недбалість можуть призвести до помилок або перешкодити їх виявленню в процесі перевірки документів [3]. Про людський фактор як недолік контролю зазначає Є. В. Калюга [4] і переконана, що контроль відданий на відкуп інтуїції та досвіду фахівців, які здійснюють контрольні функції на свій розсуд.

Слід підкреслити, що для того, щоб внутрішньогосподарський контроль виконував покладені на нього завдання насамперед забезпечував керівництво підприємства своєчасною, точною інформацією про керований об'єкт, необхідно приділяти увагу організації порядку формування підстав для висловлення внутрішнім контролером думки про реальний стан об'єкта перевірки. Такими підставами є документально оформлена інформація, яка одержана як упродовж усього процесу проведення внутрішньогосподарського контролю, так й узагальнена на підставі його результатів. Однак нині питання документального оформлення проміжних і кінцевих результатів внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів залишається проблемним і потребує дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивчення наукових праць учених дозволило сформулювати думку, що дослідженню питання організації та методики внутрішньогосподарського контролю в сільськогосподарських підприємствах присвячували праці такі вітчизняні науковці, як: Л. В. Гуцаленко [5], В. А. Дерій [6], М. М. Коцупатрій [7], У. О. Марчук [7], В. П. Пантелеєв [8], О. А. Подолянчук [9], Л. В. Рибалко [10], Р. А. Сагайдак [11] та інші. Зокрема, Л. В. Гуцаленко досліджує питання формування адаптивної системи контролю формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств [5]. В. А. Дерій обґрунтовує роль внутрішньогосподарського контролю для кожного сільськогосподарського підприємства та зазначає, що ті підприємства, які займаються вирішенням проблем такого виду контролю, мають значно менші ризики банкрутства, ніж ті, що не знаходять часу й ресурсів на нього [6]. М. М. Коцупатрій та У. О. Марчук надали рекомендації щодо вдосконалення методичного підходу до організації внутрішньогосподарського контролю, що дасть змогу власникам, керівникам і відповідним службам підприємств організувати та здійснювати дієвий

контроль шляхом його спрямування не лише на відстеження невідповідності законодавчим вимогам, але й на досягнення ефективності діяльності суб'єктів господарювання [7]. В. П. Пантелеєв розробив парадигму внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств за допомогою розкриття основних положень філософського значення теорії управління та ролі контролю в управлінні підприємством, яку покладено в основу розробки концепції внутрішньогосподарського контролю [8]. Л. В. Рибалко розробила концептуальні засади організації системи внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах, що дозволить оптимізувати склад, структуру та чисельність служби внутрішньогосподарського контролю [10].

Порядок організації та проведення внутрішнього контролю на підприємствах аграрної сфери висвітлюється в працях зарубіжних науковців. Зокрема, М. Dumitru доводить важливість діяльності внутрішнього контролю на рівні сільськогосподарських підприємств і досліджує аспекти організації специфічних процедур внутрішнього контролю сільськогосподарської діяльності [12]. L. Giriunas, G. Giriuniene, оцінюючи роль внутрішнього контролю підкреслюють, що створення ефективної системи внутрішнього контролю є одним з основних інструментів управління у великих компаніях. Автори стверджують, що освоєння та використання цього інструменту в сучасних економічних умовах створює передумови для досягнення конкурентних переваг перед іншими компаніями. Крім того, вчені розглядають функції, елементи внутрішнього контролю та їх місце в процедурах управління компанією, а також доцільність цього контролю [13].

Варто зауважити, що в зарубіжній практиці переважно вживається термін «внутрішній аудит». Так, А. N. Cioban (Lucan), E. Hlaciuc та A. Zaicseanu стверджують, що впровадження внутрішнього аудиту дає можливість своєчасно та активно ідентифікувати ризики, тоді як організаційні рамки зовнішнього аудиту не істотно впливають на ефективність аудиту [14]. Т. К. Philip і S. Ngahu на прикладі підприємств тваринницької галузі аналізують значення внутрішнього аудиту та доходять до висновку, що внутрішній аудит є невід'ємним інструментом управління [15]. J. Eremic-Dodic, S. Popovic, V. Popovic, J. Bosnjak, V. Dodic наголошують, що внутрішній аудит сприяє підвищенню ефективності управління бізнесом, безпеці прийняття рішень [16].

Водночас, не зменшуючи ваги попередніх наукових досліджень, варто зазначити, що організаційно-методичні засади внутрішньогосподарського контролю саме земельних ресурсів залишаються не висвітленими науковцями. Відповідно поза увагою науковців перебуває проблема документального оформлення проміжних і кінцевих результатів внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів.

Метою статті є вивчення, критична оцінка стану документального забезпечення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів і розробка пропозицій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш, ніж перейти до оцінки

стану документального забезпечення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів, розглянемо запропоновані нами етапи проведення такого контролю (табл. 1).

Таблиця 1

Етапи внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів

Етапи	Характеристика
Організаційний	Розробка та затвердження наказу про проведення контролю. Попереднє ознайомлення з об'єктами контролю. Конкретизація об'єктів контролю. Формування та затвердження складу суб'єктів контролю, їх інструктаж. Визначення строків проведення контролю. Вибір методики та методичних прийомів контролю. Підготовка та затвердження плану та програми проведення контролю.
Основний	Безпосереднє здійснення контролю шляхом застосування методичних прийомів.
Узагальнювальний	Порівняння результатів контролю з даними правостановлюваної та технічної документації, обліковими даними. Установлення й аналіз причин виявлених відхилень, помилок. Формулювання висновків за результатами контролю. Звітування про результати контролю перед керівництвом підприємства, зборами акціонерів, наглядовою (спостережною) радою. Розробка попереджувальних заходів, рекомендацій щодо виправлення й усунення наслідків виявлених відхилень, порушень, недоліків і недопущення їх повторення в майбутньому, пропозицій щодо підвищення ефективності функціонування системи обліку.
Контроль за результатами	Контроль за виконанням прийнятих керівництвом рішень щодо впровадження розроблених попереджувальних заходів і рекомендацій.

Джерело: розроблено за дослідженнями автора.

На кожному з наведених етапів внутрішній контролер інформацію, необхідну для організації процесу його проведення та отриману безпосередньо під час його здійснення, відображає у так званих робочих документах. Варто підкреслити, що до робочої документації належать не лише документи, підготовлені контролерами, а й одержані матеріали (наприклад, копії, в тому числі фотокопії документів).

Внутрішній контролер перед тим, як подати на розгляд Правління акціонерного товариства (Правління товариства з обмеженою відповідальністю, Правління кооперативу), Загальних зборів акціонерів (Загальних зборів учасників, Загальних зборів членів), наглядової (спостережної) ради, керівництва, головного бухгалтера підприємства інформацію, зафіксовану в робочих документах, має її узагальнити, систематизувати та викласти у формі висновку, звіту, акту тощо, тобто в підсумковому документі.

Однак важливо зауважити про відсутність вимог і рекомендацій щодо змісту та форми робочої та підсумкової документації в чинних нормативно-правових актах. У зв'язку із цим контролювальний орган кожного підприємства самостійно розробляє документи внутрішньогосподарського контролю. Адже розробити уніфіковані форми документів, які б могли використовувати всі

підприємства аграрного сектора під час планування, проведення та викладення результатів внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів неможливо через ряд чинників (наприклад, завдання, які ставляться перед службою внутрішньогосподарського контролю, складність об'єкта контролю, контрольні процедури, які слід виконати тощо). Але, враховуючи особливості земельних ресурсів, нами надано обґрунтовані пропозиції щодо розробки документального забезпечення, які в перспективі можуть слугувати як основа для формування пакету документів конкретного підприємства.

На першому, організаційному, етапі голова спеціальної служби контролю (це може бути ревізійна комісія, служба внутрішньогосподарського контролю тощо) або окремих спеціаліст (за умови, що на підприємстві не передбачено створення спеціального контролювального органу, але для контролю до штату підприємства вводять, наприклад, посаду ревізора) має документально оформити інформацію про: період, що перевіряється, строк проведення контролю, основні етапи контролю та завдання, які необхідно виконати на кожному із цих етапів, планові витрати часу на проведення контролю, а також осіб, які безпосередньо здійснюватимуть контроль. Для узагальнення такої інформації пропонуємо скласти План внутрішньогосподарського контролю (рис. 1). У колонці 2 «Завдання контролю» наводять перелік завдань, які треба виконати в процесі контролю. У колонці 3 «Планові витрати часу на проведення перевірки» зазначають, скільки людино-годин планується витрати на здійснення всіх завдань конкретного етапу, 4 «ПІБ контролера» – вказується контролер, який здійснюватиме перевірку на конкретному етапі контролю, 5 «Примітки» – зазначають особливості проведення контролю.

ТОВ «Чубинецький колос»

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

3	4	2	3	2	9	9	2
---	---	---	---	---	---	---	---

Номер документа ПВ 74
Голова комісії

Період контролю

з «01» січня по «31» грудня 2017 р.

Іванюк Т. В.

Строк

«09» березня 2018 – «27» березня 2018 р.

Дата складання плану

проведення

«02» березня 2018 р.

Склад ревізійної комісії Іванюк Т. В., Ляш В. Ю., Карпова О. О.

План внутрішньогосподарського контролю власних земельних ресурсів

Етап контролю	Завдання контролю	Планові витрати часу на проведення контролю (люд.-год)	ПІБ контролера	Примітки
Організаційний	Ознайомлення з об'єктами контролю, вивчення висновку попереднього контролю, розподіл завдань між суб'єктами контролю	6	Іванюк Т. В., Ляш В. Ю., Карпова О. О.	

Продовження рис. 1

Основний	Безпосередня перевірка об'єкта дослідження	56	Іванюк Т. В., Ляш В. Ю., Карпова О. О.
Узагальнювальний	Порівняння даних, одержаних у результаті проведення контролю, з даними правовстановлюваної та технічної документації, обліковими даними. Установлення й аналіз причин виявлених відхилень, помилок. Формування висновку за результатами контролю, розробка рекомендацій щодо усунення та запобігання виникнення в майбутньому виявлених відхилень, помилок	15	Іванюк Т. В., Ляш В. Ю., Карпова О. О.
Контроль за результатами	Перевірка реалізації прийнятих рішень і попереджувальних заходів за результатами контролю	5	Іванюк Т. В.

Особа, яка склала План Іванюк Іванюк Т. В.
(підпис) (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Рис. 1. Запропонована форма робочого документа «План внутрішньогосподарського контролю власних земельних ресурсів»

Джерело: розроблено автором.

З метою деталізації плану контролю в частині контрольних процедур, джерел інформації та робочих документів, які складатимуть під час здійснення внутрішньогосподарського контролю, пропонуємо скористатися Програмою внутрішньогосподарського контролю, яка наведена на рис. 2.

ТОВ «Чубинецький колос»

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

3 4 2 3 2 9 9 2

Номер документа ПВ 75

Період контролю з «01» січня по «31» грудня 2017 р.

Голова комісії Іванюк Т.В.

Строк проведення «09» березня 2018 – «27» березня 2018 р.

Дата складання

проведення

«04» березня 2018 р.

Склад ревізійної комісії Іванюк Т. В., Ляш В. Ю., Карпова О. О.

Програма внутрішньогосподарського контролю власних земельних ресурсів

№ з/п	Перелік контрольних процедур	Витрати часу на проведення контролю (люд.-год)		Джерела інформації	Назва робочих документів	ПІБ контролера	Примітки
		план	факт				
1	2	3		4	5	6	7
1.	Ознайомлення із системою бухгалтерського обліку в частині земельних ресурсів	4	4	Наказ про облікову політику підприємства, інші документи, які мають вплив на формування облікової політики підприємства	Анкети тестування, письмова інформація	Іванюк Т. В.	

1	2	3		4	5	6	7
2.	Перевірка складу та структури земельного фонду підприємства	4	4	Правовстановлювана документація, земельно-кадастрова книга, книга обліку земельних ресурсів, облікові реєстри синтетичного та аналітичного обліку, звітність (статистична, податкова, управлінська)	Порівняльна відомість; Відомість систематизації порушень	Іванюк Т. В.	
3.	Перевірка напрямів використання та дотримання цільового призначення земельних ділянок	3	3	Правовстановлювана та технічна документація, первинна документація	Порівняльна відомість; Відомість систематизації порушень	Іванюк Т. В.	
4.	Перевірка правильності формування первісної вартості земельної ділянки	1	1	Виписки банків, накладні, платіжні доручення	Порівняльна відомість; Відомість систематизації порушень	Карпова О. О.	
5.	Перевірка документального оформлення операцій з надходження, експлуатації та вибуття земельних ділянок	2	2	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1), Акт на списання основних засобів (форма № ОЗСГ-3), акти переведення земельної ділянки з одного виду угідь в інший, акти приймання (списання) робіт з капітального поліпшення земель, бухгалтерська довідка щодо створення (використання, корегування) фонду відновлення земель сільськогосподарського призначення, інші первинні документи, розроблені підприємством	Порівняльна відомість; Відомість систематизації порушень	Ляш В. Ю.	
6.	Перевірка ведення інвентарного обліку земельних ресурсів	2	2	Інвентарна картка обліку основних засобів (форма № ОЗ-6), опис інвентарних карток з обліку основних засобів (форма № ОЗ-7), первинні документи,	Порівняльна відомість; Відомість систематизації порушень	Ляш В. Ю.	

1	2	3		4	5	6	7
7.				розпорядчі документи, не бухгалтерські документи, які підтверджують здійснення операцій, пов'язаних із земельними ресурсами			
8.	Перевірка правильності відображення операцій з надходження, переведення та вибуття земельних ресурсів за рахунками бухгалтерського обліку	1	1	Робочий план рахунків, облікові реєстри синтетичного та аналітичного обліку	Порівняльна відомість; Відомість систематизації порушень	Ляш В. Ю.	
9.	Перевірка строків і результатів інвентаризації	1	1	Наказ про проведення інвентаризацій, наказ про створення постійно діючої інвентаризаційної комісії, наказ про створення робочої інвентаризаційної комісії, дані Книги реєстрації контрольних перевірок інвентаризацій підприємства, Інвентаризаційного опису земельних угідь (форма № Інв. 2 с.-г.), Звіряльної відомості результатів інвентаризації основних засобів (форма № Інв. 17 с.-г.), Акту контрольної перевірки інвентаризації цінностей, Відомості результатів інвентаризації (форма № Інв. 19 с.-г.), розроблених порівняльних відомостей, аналітичних таблиць, відомостей виявлених порушень і недоліків	Порівняльна відомість; Відомість систематизації порушень	Карпова О. О.	

1	2	3		4	5	6	7
10.	Перевірка відповідності даних синтетичного й аналітичного обліку	2	2	Журнал-ордер № 4 А с.-г. та відомість до нього	Порівняльна відомість; Відомість систематизації порушень	Карпова О. О.	
11.	Перевірка відповідності даних обліку з даними звітності	1	2	Журнал-ордер № 4 А с.-г. та відомість до нього, Головна книга, фінансова, статистична, податкова звітності	Порівняльна відомість; Відомість систематизації порушень	Іванюк Т. В.	
12.	Узагальнення результатів контролю	4	5	Підсумкова та робоча документація	Звіт про результати внутрішньогосподарського контролю	Іванюк Т. В., Ляш В. Ю., Карпова О. О.	

Голова комісії

Іванюк

Іванюк Т. В.

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії

Ляш

Ляш В. Ю.

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Карпова

Карпова О. О.

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Рис. 2. Запропонована форма робочого документа «Програма внутрішньогосподарського контролю власних земельних ресурсів»

Джерело: розроблено автором

Під час третього, узагальнювального, етапу одержані результати контролю відображають у робочих документах.

Звичайно, не можливо передбачити конкретні помилки, відхилення, порушення, які можуть бути виявлені під час внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів. Проте ми узагальнили та систематизували типові порушення, які встановлюють під час контролю, та навели їх у табл. 2.

Таблиця 2

Типові порушення, які виявляють під час внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів

№ з/п	Група порушення	Характеристика порушення
1.	Порушення, пов'язані з неправильним веденням обліку	<ul style="list-style-type: none"> • відсутність ведення інвентарного обліку земельних ресурсів; • відсутність ведення позабалансового обліку орендованих земельних ресурсів; • неправильне відображення операцій з надходження та вибуття орендованих земельних ресурсів на позабалансових рахунках; • порушення строків нарахування амортизації прав тимчасового користування земельними ресурсами;

		<ul style="list-style-type: none"> • неправильне віднесення нарахованих сум амортизації прав тимчасового користування земельними ресурсами на рахунки бухгалтерського обліку; • неправильне використання рахунків обліку для відображення операцій із формування, корегування й використання фонду відновлення земельних ресурсів; • невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку.
2.	Порушення, пов'язані з неправильним оформленням і відсутністю документів	<ul style="list-style-type: none"> • відсутність або незадовільне документальне оформлення операцій, пов'язаних із земельними ресурсами (не заповнення всіх обов'язкових реквізитів; відсутність підписів, печаток); • використання прострочених договорів користування земельними ділянками або договорів, оформлених без дотримання чинних на момент укладання вимог законодавства; • відсутність договорів оренди, суборенди, емфітевзису тощо; • безпідставне виправлення записів у первинних документах, реєстрах обліку; • відсутність оригіналів або копій документів; • наявність фіктивних документів.
3.	Помилки, пов'язані з розрахунками	<ul style="list-style-type: none"> • неправильне визначення розміру орендної плати; • неправильне обчислення земельного податку; • неправильне обчислення фонду відновлення земельних ресурсів; • неправильне обчислення амортизаційних відрахування прав тимчасового користування земельними ресурсами; • завищення суми витрат на здійснення заходів з капітального поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Джерело: розроблено автором.

Для виявлення порушень за операціями з наявності, використання та відновлення земельних ресурсів рекомендуємо складати Порівняльну відомість даних бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю (рис. 3). За допомогою такого робочого документа суб'єкт контролю має змогу порівняти кореспонденцію рахунків та суми, відображені обліковим персоналом за кожною господарською операцією, зі своїми даними та на підставі цього встановити факт наявності чи відсутності відхилень у кореспонденціях і сумах.

Для формування зведеної інформації про встановлені під час здійснення контролю порушення пропонуємо складати Відомість систематизації виявлених порушень (рис. 4). Завдяки цьому робочому документу можна оперативнo одержати інформацію за кожним порушенням шляхом зазначення суб'єктом контролю короткого опису порушення; документа, в якому виявлено порушення; помилкових даних, які містяться в документі та правильних даних, встановлених контролером. У примітках узагальнюватимуть наслідки виявленого порушення для підприємства та надаватимуть пропозиції контролера з його виправлення, ліквідації наслідків і попередження виникнення такого порушення в майбутньому.

ТОВ «Чубинецький колос»

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

3 4 2 3 2 9 9 2

Номер документа ПВ 87

Період контролю з «01» січня по «31» грудня 2017 р.

Голова комісії Іванюк Т.В.

Строк проведення «09» березня 2018 – «27» березня 2018 р.

Дата складання
«14» березня 2018 р.

Склад ревізійної комісії Іванюк Т. В., Ляш В. Ю., Карпова О. О.

Порівняльна відомість створення фонду відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення за даними бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю станом на 31 грудня 2017 р.

№ з/п	Зміст господарської операції	За даними бухгалтерської довідки № 45 від 15.08.2017 р.			За даними Відомості за субрахунком 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» за серпень 2017 р.			За даними внутрішньогосподарського контролю			Відхилення			Примітки
		Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	
1.	Відображено створення фонду відновлення земельних ділянок сільськогосподарського призначення за рахунок щорічних внесків	231	478	5 897	231	478	5 897	231	478	5 897	-	-	-	

Голова комісії

Іванюк

Іванюк Т. В.

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Особа, яка склала

Ляш

Ляш В. Ю.

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Рис. 3. Запропонована форма «Порівняльна відомість земельних ресурсів за даними бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю»

Джерело: розроблено автором.

Складання такого документа також надасть можливість уникнути перевантаження висновку, який складається за наслідками проведення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів, деталізованою інформацією про кожне встановлене порушення.

Для узагальнення результатів за вивченими під час контролю питаннями з наданням відповідних рекомендацій контролер(и), який безпосередньо проводив контроль, складає підсумковий документ (акт, довідка, звіт).

ТОВ «Чубинецький колос»

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

3 4 2 3 2 9 9 2

Номер документа ПВ 87

Період контролю з «01» січня по «31» грудня 2017 р.

Голова комісії

Строк проведення «09» березня 2018 – «27» березня 2018 р.

Іванюк Т. В.

Дата складання

«18» березня 2018 р.

Склад ревізійної комісії Іванюк Т. В., Ляш В. Ю., Карпова О. О.

Відомість систематизації виявлених порушень станом на 31 грудня 2017 р.

№ з/п	Зміст порушення	Назва, номер і дата документа, в якому виявлено порушення	Фактичні дані, зазначені в документі	Установлені дані контролером	Сума відхилення, грн	Примітки
1	2	3	4	5	6	7
1.	Не поставлено на позабалансовий облік земельну ділянку, отриману в оренду (договір оренди № 456 від 14.06.2017 р., право оренди від 27.06.2017 р., нормативна вартість земельної ділянки 160000 грн	Відомість № 4.1 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за червень 2017 р., Журнал-ордер № 4 А с.-г. за червень 2017 р., Головна книга	У реєстрах обліку відсутні дані про орендовану земельну ділянку	За дебетом субрахунка 011 «Земельні ділянки, що перебувають в операційній оренді» потрібно відобразити вартість орендованої земельної ділянки в сумі 160000 грн	160000	Скласти Акт-приймання передачі земельних ресурсів, відкрити Інвентарну картку обліку земельних ресурсів. Потрібно провести кореспонденцію рахунків на вартість неоприбуткованої земельної ділянки (Дт 011 «Земельні ділянки, що перебувають в операційній оренді» Сума 160 000). Для цього необхідно скласти бухгалтерську довідку, в якій навести зміст помилки, її причину, кореспонденцію рахунків і правильну суму. Виявлена помилка вплинула на собівартість вирощеної на цій ділянці культури (на суму не нарахованої орендної плати), величину єдиного податку IV групи, на суму податкових зобов'язань перед бюджетом і нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Згідно з умовами, розмір орендної плати становить 7 % від зазначеної в договорі нормативної грошової оцінки. Орендну плату нараховують щомісячно, а виплачують один раз на рік, без урахування індексу інфляції. Розмір щомісячної орендної плати становить: $(160000 \cdot 7\%) : 12 = 933,33$.

1	2	3	4	5	6	7
						<p>Потрібно нарахувати орендну плату за 8 місяців (з липня 2017 р. по лютий 2018 р.): Дт 231 «Рослинництво» 7466,64 (933,33 · 8) Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 7466,64 (933,33 · 8).</p> <p>Потрібно провести кореспонденцію рахунків на суми утриманих ПДФО, ВЗ та подати уточнену податкову декларацію про майновий стан і доходи.</p> <p>Утримано ПДФО з орендної плати: Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 1343,99 (7466,64 · 18 %) Кт 641.1 «Розрахунки за ПДФО» 1343,99 (7466,64 · 18 %).</p> <p>Утримано військовий збір: Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 112 (7466,64 · 1,5 %). Кт 642.1 «Розрахунки за ВЗ» 112 (7466,64 · 1,5 %).</p> <p>Перераховано до бюджету ПДФО, військовий збір: Дт 641.1 «Розрахунки за ПДФО», «Розрахунки за ВЗ» 1455,99 Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» 1455,99.</p> <p>Потрібно донарахувати суму єдиного податку IV групи та подати уточнену податкову звітність (Дт 91 Кт 641).</p> <p>Скласти нову фінансову звітність за помилковий рік.</p> <p>Унести зміни до реєстрів обліку.</p>
	Усього	X	X	X	160000	X

Голова комісії

Іванюк

Іванюк Т. В.

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Особа, яка склала

Ляш

Ляш В. Ю.

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

Рис. 4. Запропонована форма «Відомість систематизації виявлених порушень»

Джерело: розроблено автором.

Вимоги до форми та змісту підсумкового документа не регламентовані жодним нормативно-правовим актом, а тому контролер оформлює результати перевірки у довільній формі. Ми пропонуємо складати Звіт про результати

внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів (далі – Звіт), який можна розділити на три умовні частини: вступну, аналітичну та заключну (табл. 3).

Таблиця 3

Структура Звіту про результати внутрішньогосподарського контролю

Частина	Характеристика
Вступна	Розкриває інформацію про період, за який проводять контроль; дати початку та закінчення контролю; прізвища, ім'я та по батькові голови групи (служби, підрозділу) та посадових осіб, що брали участь у проведенні контролю; посилання на положення нормативно-правових актів і внутрішньорозпорядчих документів, які використано в процесі контролю; дата складання звіту.
Аналітична	Висвітлює хід проведення контролю. Детально описують об'єкт контролю; досліджувані джерела інформації; використані методичні прийоми; виявлені помилки, відхилення, порушення. Також треба навести перелік причин, що створили умови для здійснення порушень, наслідки виявлених порушень.
Заключна	Містить чіткий висновок контролерів про перевірений ними об'єкт контролю та рекомендації за результатами внутрішньогосподарського контролю.

Джерело: розроблено автором.

Якщо на підприємстві функції внутрішньогосподарського контролю покладено на спеціальну службу, то контролер(и) Звіт разом з робочими документами спочатку надає на розгляд голові такої служби. Звіт підписують усі члени та голова служби контролю, або, за умови, що внутрішньогосподарський контроль здійснює окремий спеціаліст, наприклад, ревізор – лише цей фахівець. Після цього внесення будь-яких змін до Звіту є неможливим. Аби не допустити фальсифікацію даних, переконані, що Звіт має бути пронумерованим, прошнурованим, посадові особи, які здійснювали контроль, повинні підписувати кожен сторінку звіту.

В акціонерних товариствах результати контролю доповідають Правлінню, а потім – загальним зборам акціонерів, у товариствах з обмеженою відповідальністю – Правлінню та загальним зборам учасників, у кооперативах – Правлінню та загальним зборам членів кооперативу. Також результати контролю виносять на розгляд керівництва підприємства, головного бухгалтера, наглядової (спостережної) ради. Після розгляду видають офіційне розпорядження про прийняття (неприйняття) наданих контролерами рекомендацій.

У разі відмови у виконанні наданих рекомендацій на узагальнювальному етапі завершується проведення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів. У разі позитивного рішення здійснюють ще один етап – контроль за результатами, який, по суті, є завершальним етапом внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів. Для підтвердження своєчасності та ефективності впровадження наданих рекомендацій пропонуємо скласти документ «Контроль впровадження рекомендацій за результатами внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів» (рис. 5).

ТОВ «Чубинецький колос»

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

3	4	2	3	2	9	9	2
---	---	---	---	---	---	---	---

Номер документа КВ 8

Період перевірки з «01» січня по «31» грудня 2017 р.

Голова комісії Іванюк Т.В.

Строк проведення «09» березня 2018 – «27» березня 2018 р.

Дата складання
«5» травня 2018 р.

Склад ревізійної комісії Іванюк Т. В., Ляш В. Ю., Карпова О. О.

Контроль впровадження рекомендацій за результатами внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів

№ з/п	Зміст рекомендацій	Очікуваний результат	Термін виконання		Заходи, вжиті для забезпечення виконання рекомендацій	Висновки про результати виконання рекомендацій
			Плановий	Фактичний		
1.	За порушенням, відображеним у Відомості систематизації виявлених порушень від 18.03.2018 р. № ПВ 87, виправити наслідки помилки, зокрема провести необхідні кореспонденції рахунків, внести зміни до реєстрів обліку та подати уточнені податкові декларації	Наданні пропозиції будуть виконані своєчасно та в повному обсязі	3 1 квітня до 15 квітня 2018 р.	3 5 до 10 квітня 2018 р.	Складено Акт приймання-передачі земельних ресурсів від 5.04.2018 р. № 22, відкрито Інвентарну картку обліку земельних ресурсів від 05.04.2018 р. № 22, складено бухгалтерську довідку від 06.04.2018 р. № 14, якою поставлено на позабалансовий облік орендовану ділянку, бухгалтерську довідку від 06.04.2018 р. № 15, якою проведено нарахування орендної плати, утримано та перераховано до бюджету ПДФО та військовий збір, бухгалтерську довідку від 08.04.2018 р. № 16 – донараховано суму єдиного податку IV групи. Подано уточнену податкову декларацію платника єдиного податку четвертої групи від 10.04.2018 р. та податкову декларацію про майновий стан і доходи від 10.04.2018 р. Унесено зміни до реєстрів обліку. Подано нову фінансову звітність за період, у якому виявлено помилку.	Надані рекомендації сприяли виправленню як самої помилки, так і її наслідків у повному обсязі

Особа, яка здійснює контроль

Іванюк
(підпис)

Іванюк Т. В.
(прізвище, ім'я, по батькові)

« » 20 р.

Рис. 5. Запропонована форма «Контроль впровадження рекомендацій за результатами внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів»

Джерело: розроблено автором.

Висновки. У процесі дослідження встановлено, що документальне забезпечення має важливе значення для внутрішньогосподарського контролю, адже воно, по-перше, допомагає організувати процес його здійснення, по-друге, підтверджує факт його проведення, по-третє, є підставою для формулювання думки внутрішнього контролера про фактичний стан об'єкта контролю; по-четверте, дає змогу оцінити якість його здійснення.

З метою вдосконалення документального забезпечення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів запропоновано орієнтовний перелік документів, які можна скласти для оформлення: інформації, необхідної для організації процесу його здійснення; отриманої інформації під час його проведення; інформації, яка одержана на підставі узагальнення та систематизації його результатів. Також надано рекомендації стосовно змісту та форми таких документів.

Надані пропозиції стануть у нагоді для підприємств, які організують і проводять контроль земельних ресурсів і мають потребу в розробці або вдосконаленні своєї документації. Так, беручи за основу запропоноване нами документальне забезпечення, підприємство насамперед має змогу скоротити час на розробку пакету документів і встановлення вимог щодо їх змісту та форми.

Перспективними напрямками дослідження є питання про стан внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах і розроблення рекомендацій щодо підвищення його ефективності.

Список використаних джерел

1. Audit and Assurance: study text. Pakistan: The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, 2015. 383 p.

2. COSO Internal Control – Integrated Framework. URL: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/2750-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-V4.pdf>.

3. Беляєва Л. А. Організаційні аспекти внутрішньогосподарського контролю. *Вісник ХНАУ. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 11. С. 64–69.

4. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. Київ: Ельга: Ніка-Центр, 2002. 355 с.

5. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: монографія. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2010. 372 с.

6. Дерій В. А. Методи внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 1. С. 254–258.

7. Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств: монографія. Вінниця: ТД «Едельвейс і К», 2014. 268 с.

8. Пантелеєв В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю

діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09. Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Київ, 2009. 422 с.

9. Подоляничук О. А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 2010. № 10. С. 109–112.

10. Рибалко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. ННЦ «Інститут аграрної економіки» Української академії аграрних наук. Київ, 2008. 257 с.

11. Сагайдак Р. А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Національний аграрний університет. Київ, 2008. 242 с.

12. Dumitru M. Internal control procedures for agricultural activities. *Agricultural Management*. 2015. Seria I. Vol. 17. Is. 3. Pp. 28–36.

13. Giriunas L., Giriuniene G. Role of internal control in company management procedures: theoretical aspect. *Purushartha: a journal of management, ethics and spirituality*. 2014. Vol. 7. Is. 2. Pp. 60–71.

14. Cioban (Lucan) A. N., Hlaciuc E., Zaiceanu A. The impact and results of the internal audit activity exercised in the public sector in Romania. *Procedia Economics and Finance*. 2015. Vol. 32. Pp. 394–399. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01409-4](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01409-4).

15. Kiplagat T. P., Ngahu S. Factors influencing risk based internal audit adoption in Kenya agricultural and livestock research organization. *Journal of humanities and social science*. 2017. Vol. 22. Is. 6. Pp. 85–92. <https://doi.org/10.9790/0837-2206048592>.

16. Eremic-Dodic J., Popovic S., Popovic V., Bosnjak J., Dodic V. The importance of the implementation of it audits in agricultural enterprises of the Republic of Serbia in order to increase safety management and risk determination interval. *Annals of The Constantin Brancusi University of Targu Jiu. Economy Series*. 2017. Vol. 2. Pp. 91–97.

References

1. *Audit and Assurance* (2015), 2nd. The Institute of Chartered Accountants of Pakistan, Bracknell, Berkshire, United Kingdom.

2. COSO Internal Control – Integrated Framework (2013), available at: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/2750-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-V4.pdf>.

3. Bieliaieva, L. A. (2010), Organizational aspects of internal control. *Visnyk KhNAU. Seriya «Ekonomichni nauky»*, vol. 11, pp. 64–69.

4. Kaliuha, Ye. V. (2002), *Finansovo-hospodarskyi kontrol u systemi upravlinnia* [Financial and economic control in the management system], Elha: Nika-Tsentr, Kyiv, Ukraine.

5. Hutsalenko, L. V. (2010), *Adaptyvna systema obliku i kontroliu rezultativ diialnosti silskohospodarskykh pidpriumstv* [Adaptive system of accounting and

control of the results of activity of agricultural enterprises], NSC «IAE», Kyiv, Ukraine.

6. Derii, V. A. (2013), Methods of internal control over costs of production at agricultural enterprises. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, no. 1, pp. 254–258.

7. Kotsupatryi, M. M. and Marchuk, U. O. (2014), *Vnutrishnohospodarskyi kontrol v upravlinni diialnistiu silskohospodarskykh pidpryiemstv* [Internal control in the management of agricultural enterprises], “TD “Edelveis i K”, Vinnitsa, Ukraine.

8. Panteleev, V. P. (2009), Conception of internal control of activity of enterprises: methodology, organization, development, Dr.S Thesis, Analysis and Auditing (on the types of economic activity), Kyiv, Ukraine.

9. Podolianchuk, O. A. (2010), Internal control in the activity of agricultural enterprises, *Ekonomika APK*, vol. 10, pp. 109–112.

10. Rybalko, L. V. (2008), The internal control at agrarian enterprise, Ph. D. Thesis, Accounting, Analysis and Auditing (on the types of economic activity), Kyiv, Ukraine.

11. Sahaydak, R. A. (2008), Internal control in agricultural enterprises management, Ph. D. Thesis, Accounting, Analysis and Auditing (on the types of economic activity), Kyiv, Ukraine.

12. Dumitru, M. (2015), Internal control procedures for agricultural activities. *Agricultural Management*, seria I, vol. 17, is. 3, pp. 28–36.

13. Giriunas, L. and Giriuniene, G. (2014), Role of internal control in company management procedures: theoretical aspect. *Purushartha: a journal of management, ethics and spirituality*, vol. 7, is. 2, pp. 60–71.

14. Cioban (Lucan), A. N., Hlaciuc, E. and Zaiceanu, A. (2015), The impact and results of the internal audit activity exercised in the public sector in Romania. *Procedia Economics and Finance*, vol. 32, pp. 394–399. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01409-4](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01409-4).

15. Kiplagat, P. and Ngahu, S. (2017), Factors influencing risk based internal audit adoption in Kenya agricultural and livestock research organization. *Journal of humanities and social science*, vol. 22, is. 6, pp. 85–92. <https://doi.org/10.9790/0837-2206048592>.

16. Eremic-Dodic, J., Popovic, S., Popovic, V., Bosnjak, J., Dodic, V. (2017), The importance of the implementation of it audits in agricultural enterprises of the Republic of Serbia in order to increase safety management and risk determination interval. *Annals of The Constantin Brancusi University of Targu Jiu. Economy Series*, vol. 2, pp. 91–97.

How to cite this article? Як цитувати цю статтю?

Стиль – ДСТУ:

Юрченко Т. Документальне забезпечення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2018. Vol. 4. No. 2. Pp. 144–164. URL: www.are-journal.com.

Style – Harvard:

Yurchenko, T. (2018), Documentary support of internal control of land resources. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, [Online], vol. 4, no. 2, pp. 144–164, available at: www.are-journal.com.