

УДК 631.115.

*Р. А. Сагайдак, к.е.н., доцент.
Чортківський навчально-науковий інститут
підприємництва і бізнесу THEU*

**ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ
ВНУТРІШНЬОФІРМОВОГО КОНТРОЛЮ
ВЕЛИКИХ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

R.A. Sahaydak

**SHORTKOVSKY EDUCATIONAL INSTITUTE
ENTREPRENEURSHIP AND BUSINESS TNEU FEATURES
OF FORMATION OF ICP LARGE FARMS**

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто проблеми організації дієвої системи внутрішньофірмового контролю на великих підприємствах аграрного сектору економіки. Обґрунтовано організаційні форми запровадження внутрішнього контролю в агрохолдингах.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бюджет, внутрішній аудит, контроль, наглядова рада, об'єкт, суб'єкт, управління, холдинг.

ANNOTATION. The article deals with the problem of an effective system of ICP in large enterprises of the agricultural sector. Substantiated organizational forms vporovadzhennya internal control in agricultural holdings.

KEYWORDS: budget, internal audit, control, supervisory board, object, entity management holding.

Постановка проблеми. Перехід економіки до ринкових умов господарювання обумовив потребу реформування аграрних підприємств на приватних засадах. Трансформування підприємств сільського господарства привело не тільки до зміни форм власності, а й суттєво вплинуло на розвиток сільських територій, систему взаємовідносин їх з бюджетом і позабюджетними фондами, на методи управління виробництвом, здійснення контрольних процедур за діяльністю суб'єктів аграрного сектора. Усе це зумовило формування і функціонування великих агропромислових формувань, які беруть в оренду багатотисячні сільськогосподарські угіддя для забезпечення аграрної політики держави. Вони залучають фінансові ресурси, системно працюють над впровадженням нових технологій, забезпечують необхідний рівень горизонтальної і вертикальної інтеграції, інвестують у людський капітал і

в інфраструктуру сільських територій. Для виконання вказаних функцій великим агропромисловим формуванням необхідно налагодити чітку систему внутрішнього контролю.

Аналіз існуючих досліджень даною проблемою. Питаннями внутрішнього контролю на підприємствах займаються вітчизняні та зарубіжні науковці: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Давидов, Л.В. Нападівська, В.С. Рудницький та інші. Окремі науковці зосереджували свої дослідження на питаннях вивчення поняття внутрішнього аудиту в загальному, інші ж — вивчали саме підходи до організації і методики внутрішнього аудиту на підприємствах. Так, М.Т. Білуха [1] запропонував 6 принципів ефективної організації внутрішнього аудиту на підприємстві, а Я.В. Соколов [2] виділив 8 етапів процесу створення служби внутрішнього аудиту. Питання методики внутрішнього аудиту, як форми внутрішньогосподарського контролю досліджують Г.М. Давидов [3] і В.С. Рудницький [4]. Зарубіжні вчені Е.А. Аренс і Дж.К. Лоббек вважають, що необхідність внутрішньогосподарського контролю полягає в забезпеченні керівництва надійною інформацією, збереженні активів і документів компанії, ефективності господарської діяльності та відповідності встановленим обліковим принципам [5].

Формулювання цілей статті. Враховуючи специфіку організації діяльності, агрохолдингам необхідно працювати не лише в аспекті забезпечення впровадження форм і методів організації виробництва, але й організації належного внутрішньофірмового контролю. На жаль, у даний час це питання детально не вирішене як у науковому аспекті, так і на практиці цих суб'єктів господарювання.

Метою дослідження є спроба сформулювати організаційні аспекти утворення органів внутрішнього контролю у великих аграрних підприємствах України.

Виклад основного матеріалу. В сучасних економічних умовах значно ослаблені функції державного фінансового контролю за діяльністю сільськогосподарських підприємств, які обмежуються контролем за сплатою податків, використанням бюджетних коштів, що виділяються державою сільськогосподарським товаровиробникам, і контролем діяльності підприємств за завданнями правоохоронних органів. Триває тенденція до зниження ролі внутрішнього контролю як важливого чинника впливу на прийняття ефективних управлінських рішень в галузі.

Актуальним і проблемним для сільськогосподарських підприємств є запровадження ефективного внутрішнього контролю. Якщо в товариствах з обмеженою відповідальністю, сільськогосподарських виробничих кооперативах законодавством передбачені ревізійні комісії, які здійснюють внутрішньогосподарський контроль за господарською діяльністю, у приватних сільськогосподарських підприємства пропонується створення служби внутрішнього аудиту, то у великих аграрних підприємствах вони не передбачені. Тому пошук нових організаційних форм і методів внутрішнього контролю для сільськогосподарських підприємств є нарізним і надзвичайно актуальним питанням.

Проведений аналіз визначень, понять внутрішньогосподарського контролю засвідчує, що вчені-економісти розглядають його з двох позицій. З одного боку, внутрішньогосподарський контроль розглядається в достатньо вузькому розумінні як один з етапів процесу управління. З другого боку, поняття внутрішньогосподарського контролю трактується в більш широкому розумінні як система, що складається із низки елементів.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 8.5) передбачено, що «підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій...» [6]. Тим самим законодавчо встановлено, що всі підприємства незалежно від форм організації виробництва і власності повинні створити служби внутрішнього контролю, що, на жаль, в багатьох випадках у підприємствах агропромислового комплексу не зроблено.

На нашу думку, внутрішній контроль повинен бути невід'ємною частиною загальної системи управління сільськогосподарським підприємством. Його завданням є забезпечення керівників (власників) підприємства незалежною, об'єктивною оцінкою відповідності діяльності підприємства встановленим нормам і правилам. Він покликаний здійснювати у виробничих підрозділах перевірку господарських операцій, пов'язаних із використанням матеріальних, фінансових ресурсів, що забезпечило б недопущення їх перевитрат, збереження грошових коштів і матеріальних цінностей, контроль за раціональним використанням трудових ресурсів, постачальницько-збутовою діяльністю, впровадженням прогресивних технологій виробництва, і в кінцевому підсумку забезпечувати ефективність роботи підприємства в цілому.

Крім того, впровадження внутрішнього контролю сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень, а також їх виконанню. При цьому слід пам'ятати, що ці аспекти внутрішнього контролю перебувають у нерозривній єдності й динамічно взаємодіють у всіх циклах управлінського процесу.

У реформованих сільськогосподарських підприємствах при посиленні їх самостійності, виникнення суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм фінансово-господарський контроль наближається до виробництва і в структурі економічного контролю займає одну із основних позицій. Із підвищенням заінтересованості підприємства у збільшенні доходів значно посилюється роль внутрішньогосподарського контролю. Виходячи з цього, постає завдання в сільськогосподарських підприємствах сформуванню такої дієвої системи внутрішньогосподарського контролю, яка б сприяла раціональному використанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Наше бачення системи внутрішнього контролю подано в табл. 1.

Таблиця 1

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Елементи системи	Зміст понять
1	2
Контрольна сфера	Стиль і основні принципи управління економічним суб'єктом; відповідність господарської діяльності вимогам законодавства; організаційна структура; розподіл повноважень і відповідальності працівників; раціональна кадрова політика; дієвість управлінського обліку; статус служби внутрішнього аудиту; ризик діяльності економічного суб'єкта економічної діяльності; розвиток законодавчої бази; податкова політика держави
Засоби контролю	Наявність служби охорони, сигналізації; забезпеченість складськими приміщеннями і ваговими приладами; практика інвентаризації
Система обліку	Облікова політика; форма бухгалтерського обліку, документообіг і зберігання бухгалтерської документації; ступінь автоматизації обліку; розподіл обов'язків облікового персоналу; рівень якості, повноти й точності відображення первинної інформації; порядок підготовки бухгалтерської звітності

Закінчення табл. 1

Елементи системи	Зміст понять
1	2
Центри відповідальності	Власники, адміністративно-управлінський персонал; бухгалтерія; економічний відділ; відділ кадрів; працівники контрольної служби; керівники, обліковці виробничих підрозділів
Техніка контролю	Інформаційно-обчислювана техніка; технологія (форми, методи, прийоми)

У цілому слід зазначити, що критеріями оцінки внутрішньогосподарського контролю виступають: реальність, повнота, своєчасність, оцінка, класифікація й узагальнення. Запропоновані завдання та критерії оцінки уможливають створення й організацію ефективної системи внутрішньогосподарського контролю.

Ми поділяємо думку Л.В. Нападовської [7], що важливим напрямом внутрішньогосподарського контролю є групування об'єктів контролю за центрами господарської відповідальності. Ми вважаємо, що при організації служби внутрішнього контролю у великих аграрних підприємствах повинен використовуватися саме цей принцип. Центр відповідальності — це сегмент організації, при якому контролюються як здійснені витрати, так і отриманий дохід. Класифікуючи залежно від рівня управління та контролю поділ центрів відповідальності необхідно визначити, що центр відповідальності — це сфера діяльності менеджера внутрішнього контролера, в межах якої встановлена персональна відповідальність не лише за величину затрат і результати діяльності конкретного центру, але й ефективність контролю в даному центрі.

Система внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств включає сукупність органів контролю, які виконують контрольні процедури в інтересах тих чи тих користувачів економічної інформації за відповідними об'єктами контролю. Ці процедури провадять у підприємстві з метою ефективного управління, основою якого є контроль виконання всіма суб'єктами підприємства своїх обов'язків, тобто внутрішньогосподарський контроль — єдність органів контролю, об'єктів контролю і форм його реалізації.

Приймаючи до уваги законодавче обґрунтування форм внутрішньогосподарського контролю для окремих організаційно-правових форм підприємств, вважаємо, що доцільними і ефективними формами внутрішньогосподарського контролю в сільськогосподарських підприємствах можуть бути такі, які наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**СУБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ,
РЕКОМЕНДОВАНІ ДЛЯ РІЗНИХ ВИДІВ СІЛЬСЬКО-
ГОСПОДАРСЬКИМ ПІДПРИЄМСТВАМ**

Види підприємств Суб'єкти контролю	Приватні підприємства	Товариства з обмеженою відповідальністю	Фермерські господарства (великі й середні)	Фермерські господарства (малі)	Сільськогосподарські кооперативи	Акціонерні товариства	Міжгосподарські товариства	Державні підприємства	Агрохолдинги
Власники	●	●	●	●	●	●	●		●
Наглядова рада						●			●
Правління		●			●	●	●		
Ревізійна комісія		●			●	●	●		
Служба внутрішнього аудиту	●		●						●
Керівники і спеціалісти підприємства	●	●	●	●	●		●	●	●
Обліково-економічний і планово-фінансовий відділи	●	●	●		●	●	●	●	●
Інвентаризаційна комісія	●	●	●		●	●	●	●	●
Робітники	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Служба внутрішньої безпеки									●

У великих агропромислових холдингах, на нашу думку, необхідно сформувати службу внутрішньої безпеки, яка б акумулювала функції внутрішнього аудиту, фінансово-економічного відділу, бухгалтерії, одночасно не дублюючи їхні функціональні обов'язки. Ця служба повинна контролювати глобальніші питання економічної діяльності — здійснювати моніторинг надійності потенційних постачальників і покупців, вивчати найоптимальніші банки, які надавали б кредити фірмі, пошук ефективних менеджерів тощо.

Ми дотримуємося думки, що для цілей внутрішньофірмового контролю в агрохолдингах всі центри відповідальності насамперед є центрами контролю, що дає змогу здійснювати контроль за діяльністю підприємства. З об'єктами контролю тісно взаємодіють суб'єкти контролю (табл. 3), які функціонують на рівні горизонтальних зв'язків.

Таблиця 3

Ієрархічна побудова суб'єктів внутрішньогосподарського контролю в агрохолдингу

Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю	Можливі функції
1. Суб'єкти внутрішнього контролю 1-го рівня (наглядова рада, учасники (власники) підприємства)	Виконання загального контролю безпосередньо або за допомогою незалежних експертів (у тому числі зовнішніх аудиторів)
2. Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю 2-го рівня (працівники служби внутрішньої безпеки)	Виконують суто контрольні функції згідно внутрішніх нормативних документів чи функціональних обов'язків
3. Суб'єкти внутрішнього контролю 3-го рівня (працівники функціональних служб та відділів)	Виконують контрольні функції для реалізації своїх посадових обов'язків
4. Суб'єкти внутрішнього контролю 4-го рівня (робітники)	Виконують контрольні функції безпосередньо в процесі господарської діяльності

Вважаємо, що внутрішньофірмовий контроль господарюючого суб'єкта має бути забезпечений формами організації контролю, а також формами його реалізації відносно об'єктів контролю.

Доцільність запровадження в структуру служби внутрішньої безпеки великих сільськогосподарських підприємств спеціалізо-

ваних (спеціальних) органів внутрішнього контролю — насамперед служб внутрішнього аудиту, зумовлена тим, що власники самостійно не мають змоги здійснювати контроль одночасно кількох центрів відповідальності (наприклад, рослинництво, тваринництво, інші галузі), тому для ефективного управління виробництвом власнику необхідно отримувати оперативну об'єктивну інформацію про стан конкретної галузі виробництва. Контроль мають забезпечувати ті відділи й служби суб'єкта господарювання, на яких покладені функції здійснення внутрішнього контролю.

Висновки. Внутрішньofірмовий контроль, на нашу думку, здійснюється в кожному агрохолдингу в тій чи тій формі, однак нормативною базою підприємницької діяльності в Україні не передбачено визначення як самої форми контролю, так і відповідних його елементів.

Ми вважаємо, що визначення головних завдань, методів і елементів системи внутрішнього контролю згідно з цілями функціонування великих аграрних підприємств є теоретичною основою для розробки моделі організації контролю в них, що ґрунтується на врахуванні специфіки його організаційної структури підприємства, розкритті внутрішньої структури об'єкта контролю, визначення пунктів застосування складових функцій контролю. На нашу думку, така закономірність узгоджується з принципами контролю і дає змогу визначити чіткі напрями у формуванні системи контролю, а також забезпечити цілеспрямоване вирішення пов'язаних із цим конкретних організаційних і методичних завдань.

Література

1. Білуха М.Т. Курс аудиту: [Підручник] / М.Т. Білуха. — 3-тє вид., перероб. — К.: Вища школа. — Т-во : «Знання», КОО, 2009. — 574 с.
2. Соколов Я.В. Организация служб внутреннего аудита / Я.В. Соколов // Аудит и налогообложение. — 2009. — № 1. — С. 38—41.
3. Давидов Г.М. Аудит [Підручник] / Г.М. Давидов. — К.: Знання, 2009. — 511 с.
4. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: [монографія] / В.С. Рудницький. — Тернопіль: Економічна думка, 2000. — 106 с.
5. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 261 с.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

7. *Нападівська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [Монографія] / Л.В. Нападівська. — Дніпропетровськ, Наука і освіта, 2000 — С. 16.

8. Агрохолдинги в Україні та їх вплив на розвиток сільських територій — / [С.І. Дем'яненко, О.О. Єранків, М.М. Коцупатрий та ін.]: за заг. ред. С.І. Дем'яненка. — К.: КНЕУ, 2013. — 350 [2] с.

Reference

1. *Bilukha M.T.* (2009). Kurs audytu. — K.: Vyshcha shkola. — T-vo : «Znannia», KOO.

2. *Sokolov Ya.V.* (2009). Orhanyzatsiya sluzhby vnutrenneho audyta // Audyt y nalooblozhenye. — №1. — P. 38–41.

3. *Davydov H.M.* (2009). Audyt. — K.: Znannia.

4. *Rudnytskyi V.S.* (2000). Vnutrishnii audyt: metodolohiia, orhanizatsii. — Ternopil: Ekonomichna dumka.

5. *Arens A.* (1995). Audyt. — M.: Fynansy y statystyka.

6. Zakon Ukrainy «Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» vid 16 lypnia 1999 p. № 996-XIV: <http://zakon1.rada.gov.ua>

7. *Нападівська Л.В.* (2000). Vnutrishnohospodarskyi kontrol v rynkovii ekonomitsi. — Dnipropetrovsk, Nauka i osvita.

8. *I. Demianenko, O.O. Yerankiv, M.M. Kotsupatryi.* (2013). Ahrokholdynhy v Ukraini ta yikh vplyv na rozvytok silskykh terytorii. — K.: KNEU.

Статтю подано до редакції 04.02.15 р.

УДК: 657.471.62:631.173.2

*Л. І. Стаднік, к.е.н., доцент
Білоцерківський національний
аграрний університет*

ОБЛІК ВИТРАТ І ВИКОНАННЯ РОБІТ АВТО- І МАШИННО-ТРАКТОРНОГО ПАРКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

*L. I. Stadnik, Candidate of science in Economics
(PhD), Associate professor Bilotserkivska National Agrarian University*

THE ACCOUNTING AND EXECUTION COST OF WORKS THE AUTO AND TRACTOR UNIT OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто методичні та практичні проблеми бухгалтерського обліку витрат і виконаних робіт автопарку і машинно-тракторного парку. Досліджено стан організації первинного