

**МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ ТА ПРОДОВОЛЬСТВА УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені В.В. ДОКУЧАЄВА**

ГОНЧАР ВІТАЛІЙ ПАВЛОВИЧ

УДК 631.15:657.633

**РОЗВИТОК ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ**

08.00.04 – економіка та управління підприємствами
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Харків – 2014

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Сумському національному аграрному університеті Міністерства аграрної політики та продовольства України.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Гордієнко Микола Іванович,
Сумський національний аграрний університет,
завідувач кафедри економічного контролю та аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Охріменко Ігор Віталійович,
Національний університет біоресурсів і природокористування України,
декан факультету аграрного менеджменту

кандидат економічних наук, доцент
Галич Олександр Анатолійович,
Полтавська державна аграрна академія,
доцент кафедри бізнес-адміністрування та права

Захист дисертації відбудеться 11 лютого 2014 р. о 14⁰⁰ год. на засіданні спеціалізованої вченої ради К 64.803.01 у Харківському національному аграрному університеті ім. В.В. Докучаєва за адресою: 62483, Харківська обл., Харківський р-н, п/в «Комуніст-1», навчальне містечко ХНАУ, корпус 3, ауд. 113.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва за адресою: 62483, Харківська обл., Харківський р-н, п/в «Комуніст-1», навчальне містечко ХНАУ, корпус 1.

Автореферат розісланий «__» січня 2014 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Т.В. Калашнікова

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Розвиток вітчизняної економіки на ринкових засадах в умовах глобалізаційних перетворень потребує впровадження сучасних підходів до управління підприємствами. У свою чергу, необхідність удосконалення концепцій управління обумовлює зміни і в парадигмі внутрішнього контролю, який є невід'ємною складовою системи управління. Особливої актуальності зазначене питання набуває в аграрному секторі економіки, де стан системи внутрішнього контролю є неналежним, а її подальший розвиток гальмується через хронічні проблеми недофінансування галузі та браку кадрів високої кваліфікації.

В багатьох сільськогосподарських підприємствах, як в часовому, так і просторовому вимірі, спостерігається безсистемність функціонування внутрішнього контролю. Локальність, непослідовність та неузгодженість контрольних заходів не сприяють забезпеченню системи управління своєчасною та якісною інформацією щодо діяльності підконтрольних об'єктів, чим суттєво знижують її ефективність. Неefективне управління разом з неефективним контролем не можуть у достатньому обсязі забезпечити досягнення поточних та стратегічних цілей підприємства.

Важливість проблеми розвитку внутрішнього контролю підкреслюється увагою до неї багатьох вчених-економістів. Вагомий внесок у розробку теоретичного та практичного підґрунтя удосконалення внутрішнього контролю в системі управління здійснили відомі вітчизняні науковці: М.О. Бєсєдін, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, О.А. Галич, М.І. Гордієнко, О.Д. Гудзинський, Й.С. Завадський, Є.В. Калюга, В.Ф. Максимова, М.М. Мартиненко, Л.І. Михайлова, М.Ф. Огійчук, І.В. Охріменко, В.П. Пантелєєв, С.М. Петренко, Л.В. Рибалко, Ф.І. Хміль та ін. Серед зарубіжних вчених слід виокремити здобутки М. Альберта, А. Аренса, М.Г. Белова, В.В. Бурцева, М.Х. Мескона, Дж. Лоббека, Ф. Хедоурі та ін.

Попри значну увагу до зазначеної проблеми й суттєві здобутки попередників, потребують подальшого вивчення питання теоретико-методологічного характеру з огляду на системний аспект дослідження внутрішнього контролю й організаційно-методичного характеру, обумовлені потребою його удосконалення в системі управління вітчизняними сільськогосподарськими підприємствами. Зокрема, неузгодженими залишаються погляди вчених на проблему визначення мети та принципів контролю, елементів системи внутрішнього контролю; належного обґрунтування потребують підходи до нормативного, організаційно-методичного забезпечення та оцінки системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств з урахуванням галузевих особливостей їх функціонування. Наукова і практична значущість окреслених питань визначили вибір теми і методів дисертаційного дослідження, його мету і завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Сумського національного аграрного університету, зокрема, є складовою частиною теми кафедри економічного контролю та аудиту «Організаційні і методологічні аспекти функціонування системи внутрішнього контролю підприємств АПК» (номер державної реєстрації 0110U000574), в межах якої автором здійснені дослідження

щодо вдосконалення організації та оцінки внутрішнього контролю в системі управління сільськогосподарськими підприємствами.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є теоретичне узагальнення та обґрунтування організаційно-методичних підходів і практичних рекомендацій щодо формування ефективної системи внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах відповідно до умов сучасного господарювання.

Досягнення поставленої мети обумовило вирішення таких завдань:

- систематизувати й узгодити наукові підходи до формування сутнісного значення і використання термінології щодо контролю як економічної та управлінської категорії;
- поглибити теоретичні засади розвитку системи внутрішнього контролю та її елементів;
- класифікувати нормативно-правове забезпечення системи внутрішнього контролю;
- оцінити сучасний стан внутрішнього контролю в системі управління сільськогосподарськими підприємствами;
- ідентифікувати фактори, що обумовлюють особливості організації системи внутрішнього контролю аграрних підприємств;
- визначити та класифікувати передумови оптимізації системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств;
- обґрунтувати методичний підхід до організації ефективної системи внутрішнього контролю з використанням косорсингу (часткового аутсорсингу);
- удосконалити теоретичні та методичні основи комплексної оцінки системи внутрішнього контролю.

Об'єктом дослідження є процеси організації і функціонування внутрішнього контролю в системі управління сільськогосподарськими підприємствами.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних засад організації та оцінки внутрішнього контролю в системі управління сільськогосподарськими підприємствами.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційної роботи є загальнотеоретичні та спеціальні методи наукового пізнання. Дослідження ґрунтується на діалектичному методі та використанні системного підходу, що дає змогу розглянути внутрішній контроль як відкриту систему в єдності та взаємозв'язку її елементів. З метою вирішення поставлених завдань в роботі застосовувалися методи: *абстрактно-логічний* – для дослідження теоретико-методичних засад та формування висновків щодо розвитку внутрішнього контролю як економічної та управлінської категорії; *економіко-статистичні методи і прийоми* – для оцінки ефективності господарювання сільськогосподарських підприємств Сумської області; *монографічний* – для вивчення стану внутрішнього контролю окремих підприємств; *моделювання* – для побудови моделі організації системи внутрішнього контролю з використанням косорсингу; *експертних оцінок* – для визначення рівня сприяння системи внутрішнього контролю досягненню цілей підприємств; *графічний* – для наочного зображення отриманих результатів дослідження.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти й нормативні документи, що регулюють діяльність сільськогосподарських підприємств, професійні стандарти з внутрішнього контролю (аудиту), аналітичні матеріали Міністерства аграрної політики та продовольства України і Державної фінансової інспекції, дані Головного управління статистики в Сумській області та Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації, фінансова та статистична звітність аграрних підприємств, матеріали досліджень міжнародних організацій, наукові та фахові літературні джерела, результати власних досліджень.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в комплексному обґрунтуванні теоретичних основ, методичних підходів та практичних рекомендацій щодо організації та оцінки ефективної системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств. Найбільш суттєві результати дисертаційного дослідження, що характеризують його новизну, полягають в наступному:

вперше:

- розроблено методичний підхід до організації внутрішнього контролю з використанням косорсингу, що дозволяє раціонально поєднати управлінський контроль та контроль власника і забезпечує формування ефективної системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств;

удосконалено:

- класифікацію передумов оптимізації системи внутрішнього контролю, що знаходяться в межах компетенції менеджменту підприємств, яка, на відміну від інших, передбачає їх групування за психологічними, організаційно-економічними, технічними, кадровими та інформаційними ознаками, створення яких дозволить вивести на якісно новий рівень внутрішній контроль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами;

- ідентифікацію косорсингу як форми організації внутрішнього контролю через визначення його особливостей порівняно з існуючою практикою взаємовідносин між сільськогосподарськими підприємствами та зовнішніми суб'єктами контролю;

- систему оцінки ефективності та якості внутрішнього контролю шляхом введення узагальнюючого показника «рівень сприяння системи внутрішнього контролю досягненню цілей підприємства», який пропонується визначати за допомогою матриці експрес-оцінки, що забезпечує скорочення витрат часу на оцінювання і робить його змістовнішим;

дістали подальшого розвитку:

- визначення сутності контролю в системі управління, відмінність якого полягає у представленні його як системи спостереження і перевірки, покликаної сприяти досягненню цілей підприємства шляхом попередження і виявлення відхилень у діяльності керованої системи (об'єкта управління) та забезпечення зворотного зв'язку між керованою і керуючою системами (суб'єктом і об'єктом управління);

- класифікація принципів, на яких ґрунтується система внутрішнього контролю, що передбачає введення до їх складу принципу оптимального співвідношення видів контролю замість принципу пріоритетності превентивного

контролю з метою більш раціонального розподілу функцій між суб'єктами внутрішнього контролю;

- методичний підхід до оцінки ефективності та якості внутрішнього контролю, особливістю якого є використання оцінно-ситуаційного підходу на основі запропонованих критеріїв, що дозволяють комплексно оцінити якісний стан та ефективність функціонування системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що розроблені теоретичні та методичні підходи створюють належну основу для формування та розвитку ефективної системи внутрішнього контролю, яка є невід'ємною складовою цілісної системи управління сільськогосподарськими підприємствами. Зокрема пропозиції автора щодо удосконалення та оцінки внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств з використанням системного підходу були враховані спеціалістами Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації при впровадженні Програми розвитку агропромислового комплексу Сумської області на період до 2015 року і Програми розвитку сільських територій Сумської області на період до 2020 року (довідка № 01-18/1282 від 29.04.2013 р.). Запропонований методичний підхід до організації системи внутрішнього контролю з використанням косорсингу і розподілу функцій спеціалізованих суб'єктів внутрішнього контролю на основі розробленої концептуальної моделі разом з методичним підходом до оцінки внутрішнього контролю в системі управління впроваджені в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств Сумської області: ТОВ АФ «Низи» і ТОВ АФ «Владана» Сумського району (довідки № 81 від 18.04.2013 р.; № 140 від 23.04.2013 р.), ТОВ АФ «Псьол» Краснопільського району (довідка № 30 від 25.04.2013 р.). Пропозиції по розвитку косорсингових зв'язків з сільськогосподарськими підприємствами щодо впровадження операційного аудиту і методика експертної оцінки якості та ефективності системи внутрішнього контролю використані ПП Аудиторською фірмою «Зевс» м. Суми (довідка № 5 від 26.04.2013 р.). Результати дослідження використовуються в навчальному процесі Сумського національного аграрного університету при викладанні дисциплін «Менеджмент», «Менеджмент організацій», «Корпоративне управління», «Економічний контроль», «Аудит» (довідка № 1067/1 від 12.04.2013 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження є самостійно виконаною науковою працею. Усі викладені в дисертації результати, що виносяться на захист, одержані автором особисто. З наукових праць, опублікованих в співавторстві, використані лише ті положення та ідеї, що є результатом особистої роботи здобувача.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дисертаційної роботи доповідалися і обговорювалися на Міжнародних науково-практичних конференціях: «Реформування обліку, звітності і аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» (м. Київ, 19-20 жовтня 2006 р.; 29-30 листопада 2007 р.); «Формування та розвиток інтеграційних процесів в АПК» (м. Полтава, 20-21 жовтня 2011 р.); «Наука в інформаційному просторі» (м. Дніпропетровськ, 29-30 вересня 2011 р.); «Управління сучасним підприємством» (м. Київ, 22 -23 березня

2012 р.); «Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку» (м. Вінниця, 27-28 вересня 2012 р.); «Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці» (м. Київ, 21 лютого 2013 р.), а також на щорічних науково-практичних конференціях викладачів, аспірантів та студентів Сумського національного аграрного університету (2007-2013 рр.).

Публікації. За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 19 наукових праць загальним обсягом 6,41 ум. друк. арк., з яких особисто автору належить 6,13 ум. друк. арк., у тому числі: 10 – у фахових виданнях (4,66 ум. друк. арк.), 9 – в інших виданнях (1,47 ум. друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Результати дисертаційного дослідження викладені на 260 сторінках комп'ютерного тексту, з яких основна частина займає 192 сторінки. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Робота містить 27 таблиць, 40 рисунків та 19 додатків. Список використаних літературних джерел з 211 найменувань викладено на 26 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У першому розділі «**Теоретико-методичні основи розвитку внутрішнього контролю**» систематизовано наукові підходи до формування сутнісного значення і використання термінології щодо контролю як економічної та управлінської категорії, поглиблено теоретичні засади розвитку системи внутрішнього контролю в підприємствах та її елементів.

Економічну категорію «контроль» науковці розглядають у двох аспектах: на макро- і на мікрорівнях економіки держави. На основі узагальнення результатів досліджень вчених встановлено, що найбільш поширеними термінами для ідентифікації контролю як економічної категорії на мікрорівні є «внутрішній контроль» і «внутрішньогосподарський контроль». Для консолідації наукових поглядів вважаємо за доцільне: перший термін використовувати і в широкому розумінні, як узагальнюючий, для характеристики будь-якого контролю власника, і у вузькому розумінні – для ідентифікації контролю в межах окремого суб'єкта господарювання; другий – застосовувати як уточнюючий, для підкреслення сутності і конкретизації середовища, в якому здійснюється такий контроль.

На основі систематизації підходів до трактування сутності контролю як управлінської категорії та врахування спільних рис досліджених концепцій, запропоновано контроль в системі управління трактувати як систему спостереження і перевірки, покликану сприяти досягненню цілей підприємства шляхом попередження і виявлення відхилень у діяльності керованої системи (об'єкта управління) та забезпечення зворотного зв'язку між керуючою і керованою системами (суб'єктом і об'єктом управління).

У дисертаційній роботі поглиблено обґрунтування підходу, згідно якого система внутрішнього контролю розглядається як відкрита, інформаційна, складна система, що складається з суб'єкту, об'єкту, контрольних дій та інформації. Інформаційна підсистема при цьому виступає ядром системи внутрішнього контролю, яке пов'язує не тільки всі її елементи, але і забезпечує прямий та

зворотній зв'язок з системою управління.

Обґрунтовано, що внутрішній контроль слід розглядати як цілеспрямовану систему. Наявність мети функціонування системи внутрішнього контролю обумовлюється тим, що цілеспрямованість притаманна діяльності суб'єкта контролю, який, в свою чергу, є невід'ємним елементом системи. При цьому мета та завдання системи внутрішнього контролю ґрунтуються на певних принципах. У процесі дослідження було доповнено принципи функціонування системи внутрішнього контролю шляхом уведення до їх складу принципу оптимального співвідношення видів контролю замість принципу пріоритетності превентивного контролю. Принцип оптимального співвідношення видів контролю в подальшому використано як один з базових для розробки пропозицій щодо раціонального розподілу функцій спеціалізованих суб'єктів внутрішнього контролю.

Відповідно до запропонованої класифікації нормативно-правового забезпечення системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств були узагальнені проблеми нормативного регулювання внутрішнього контролю та запропоновані шляхи їх вирішення за трьома рівнями: 1) міжнародним (мегарівнем), 2) національним (макрорівнем), 3) рівнем підприємства (мікрорівнем). На відміну від попередників, у рамках представленої класифікації розглянуто конкретний перелік документів, положення яких безпосередньо стосуються організації та/або функціонування саме внутрішнього контролю, зокрема і внутрішнього аудиту. Нормативні документи, що регулюють державний фінансовий контроль, зовнішній аудит або тільки бухгалтерський облік, до уваги не брались.

У другому розділі **«Оцінка стану внутрішнього контролю в аграрному секторі економіки»** проведено аналіз ефективності господарювання аграрних підприємств Сумської області, здійснено оцінку сучасного стану організації і функціонування їх внутрішнього контролю, ідентифіковано фактори, що впливають на особливості його організації, визначено передумови подальшого удосконалення системи внутрішнього контролю.

Під час досліджень встановлено, що для усвідомлення ролі, стану та особливостей внутрішнього контролю в системі управління підприємствами, його доцільно розглядати у взаємозв'язку з організаційно-економічним середовищем, у якому він функціонує. З цією метою було здійснено аналіз результатів діяльності сільськогосподарських підприємств Сумської області за період з 2008 по 2012 рр. Виявлено, що при майже незмінній кількості суб'єктів господарювання відбулось зростання обсягів виробництва на 1388,5 млн. грн. або 38,5 %, зокрема продукції рослинництва – на 41,6 %, тваринництва – на 9,2 %. За п'ять років частка прибуткових підприємств галузі збільшилась з 49,0 % до 75,0 %, у той же час 25,0 % господарств залишаються збитковими. Протягом 2008-2010 рр. загальний фінансовий результат діяльності аграрних підприємств регіону був від'ємним, у 2011-2012 рр. рівень рентабельності склав, відповідно, 10,9 % і 16,5 %, що свідчить про підвищення ефективності господарювання.

Результати проведених опитувань керівників і фахівців дають підстави охарактеризувати стан організації системи внутрішнього контролю близько 10 % сільськогосподарських підприємств Сумської області як добрий, 70-80 % підприємств – як задовільний, 10-20 % – як незадовільний. Встановлено, що

неналежний стан внутрішнього контролю мають в основному підприємства середнього розміру, які не входять до структури агрохолдингів. Найхарактернішими для сільськогосподарських підприємств є проблеми з правовим оформленням відповідальності матеріальних осіб, з проведенням інвентаризаційної роботи, зі станом збереження матеріальних ресурсів.

Здійснена оцінка свідчить про те, що переважною формою організації внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах є структурно-функціональна зі створенням ревізійної комісії (74,3 % опитаних підприємств). У більшості досліджених господарств відсутні спеціалізовані органи внутрішнього контролю, підпорядковані керівництву (95,7 % підприємств), а ревізійні комісії, створені згідно вимог законодавства для захисту інтересів власників, працюють формально (80 %), що призводить до збільшення кількості порушень та зловживань, знижує ефективність управління підприємствами. При цьому більше третини керівників і фахівців підприємств визнають потребу в запровадженні підрозділів внутрішнього контролю (аудиту), розробці і застосуванні нормативного забезпечення їх діяльності, а також наголошують на актуальності проведення заходів з підвищення кваліфікації (рис. 1). Серед причин, через які неможливо провести вищезгадані заходи, більшість респондентів назвали відсутність вільних коштів (60,3 %) і брак кадрів із відповідним рівнем освіти (15,9 %).



Рис. 1. Заходи з покращення функціонування системи внутрішнього контролю, що необхідні дослідженим сільськогосподарським підприємствам Сумської області, 2011 р., %

Джерело: побудовано автором за результатами експертного опитування

Виявлено, що основними факторами впливу на організацію системи внутрішнього контролю підприємства є: організаційно-правова форма, галузева приналежність, його розмір, організаційна та управлінська структури, фінансовий стан. В якості найбільш суттєвого параметру, який характеризує особливості організації системи внутрішнього контролю різних підприємств, використано показник наявності або відсутності спеціалізованих органів контролю (ревізійної комісії, служби внутрішнього контролю тощо). Групування підприємств за вказаною ознакою дозволило зробити висновок, що на сьогоднішній день у сільському господарстві на особливості побудови внутрішнього контролю найбільше впливає організаційно-правова форма підприємства порівняно з його розміром, організаційною структурою та результатами діяльності. Це зумовлюється вимогами

законодавства щодо обов'язковості створення ревізійних комісій у підприємствах, які є господарськими товариствами і виробничими кооперативами.

Виокремлено зовнішні фактори, що визначають необхідність подальшого вдосконалення системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств, а саме: глобалізаційні процеси в економіці, членство України в СОТ, перспективи участі країни в міжнародних інтеграційних утвореннях; покращення інвестиційного клімату в країні; реформування організації аграрного виробництва; науковий розвиток управління підприємствами, удосконалення економічної освіти; розвиток діяльності громадських та професійних організацій.

Удосконалено класифікаційну модель передумов оптимізації системи внутрішнього контролю, що знаходяться в межах компетенції менеджменту сільськогосподарських підприємств. Обґрунтовано розширення класифікації за рахунок психологічних, кадрових та інформаційних передумов (рис. 2).

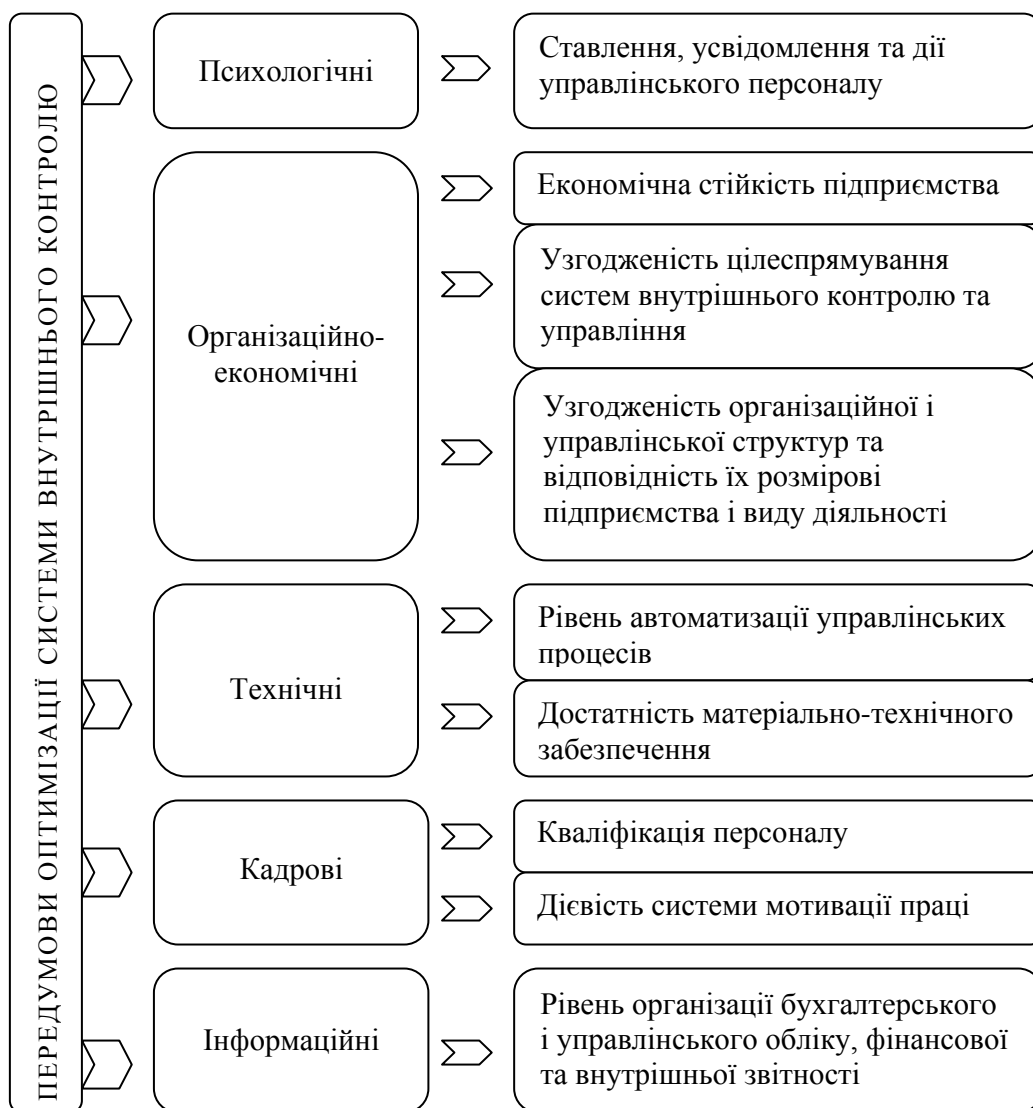


Рис. 2. Класифікаційна модель передумов оптимізації системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств

Джерело: удосконалено автором

Створення передумов, зазначених на рис. 2, дозволить менеджменту сільськогосподарських підприємств оптимізувати і вивести на новий якісний рівень як систему внутрішнього контролю, так і систему управління в цілому.

У третьому розділі **«Організаційно-методичні основи удосконалення системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств»** розроблено методичні підходи з удосконалення організації та оцінки ефективної системи внутрішнього контролю і практичні рекомендації щодо її формування в сільськогосподарських підприємствах.

З метою удосконалення внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах обґрунтовано доцільність підходу до організації системи внутрішнього контролю, яким передбачається одночасне функціонування та взаємодія ревізійних комісій, бухгалтерів-ревізорів і зовнішніх фахівців, що здійснюють внутрішній аудит підприємств на умовах косорсингу (часткового аутсорсингу).

Запропоновано впровадження (відновлення) посад бухгалтерів-ревізорів, які б не були штатними працівниками бухгалтерій, а безпосередньо підпорядковувались керівництву підприємств і виконували функції внутрішнього контролю, покладені на них керівництвом. Назва посади «бухгалтер-ревізор» передбачена Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників. Кваліфікаційні характеристики цієї професії цілком відповідають потребам аграрних підприємств і є прийнятними з огляду на можливість забезпечення кадрами відповідних посад. Запровадити посади бухгалтерів-ревізорів можна за рахунок: випускників ВНЗ; скорочення штатів бухгалтерій, зокрема внаслідок автоматизації обліку; кількісного складу ревізійних комісій.

Встановлено, що, окрім створення власного підрозділу, для впровадження функцій внутрішнього аудиту, які потребують від виконавців більш високого фахового рівня, можуть бути використані такі підходи: 1) залучення аутсорсингових послуг (outsourcing), тобто передача функцій внутрішнього аудиту на виконання спеціалізованій фірмі; 2) використання косорсингу (co-sourcing) – поєднання роботи власної служби внутрішнього аудиту з періодичним залученням зовнішніх фахівців. Доведено, що найбільш прийнятною для вдосконалення організації системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств є форма косорсингу. Аутсорсинг у чистому вигляді не може бути запроваджений через фінансові проблеми господарств, крім того, регіональні консалтингові та аудиторські фірми не надають широкий спектр відповідних послуг.

Дійшли висновку, що косорсинг як форма організації внутрішнього контролю повинен мати певні ознаки, які його ідентифікують. Ми вважаємо, що можна виокремити наступні особливості косорсингу: 1) обов'язкова формалізація відносин між підприємствами-партнерами (укладання угоди); 2) співпраця, що направлена на довготривалий період; 3) чіткий розподіл обов'язків між підприємствами-партнерами (працівниками підприємств партнерів); 4) періодичне звітування підприємства-аутсорсера перед підприємством-замовником.

Відмінності між косорсингом, як формою організації внутрішнього контролю, і формою співпраці сільськогосподарських підприємств із зовнішніми суб'єктами контролю, що склалася на сьогоднішній день, викладені в табл. 1.

Порівняння косорсингу з існуючою формою взаємовідносин між сільськогосподарськими підприємствами та зовнішніми суб'єктами контролю

Ознака	Косорсинг	Існуюча практика
Юридичне оформлення взаємовідносин	Обов'язковим є складання угоди	Складання угоди, усні домовленості
Тривалість взаємовідносин	Стратегічне партнерство	Зазвичай разові нетривалі зв'язки, часто з різними фірмами
Співпраця між фахівцями підприємства-виконавця та замовника	Обов'язкова	Необов'язкова
Звітування	Обов'язкове періодичне звітування перед замовником за узгодженою формою в узгоджені терміни	Разовий звіт в усній або письмовій формі

Джерело: розроблено автором

Використання косорсингових зв'язків узгоджується з поняттям про внутрішній контроль як відкриту систему. Вважаємо, що в межах системного підходу зовнішні фахівці, залучені до співпраці на умовах косорсингу, мають ідентифікуватись як невід'ємний елемент загального суб'єкту системи внутрішнього контролю у нерозривному зв'язку з внутрішніми працівниками підприємства.

Запропонований підхід до організації системи внутрішнього контролю (рис. 3) дозволяє на функціональному рівні розмежувати управлінський контроль і контроль власників сільськогосподарських підприємств і відповідає принципам системної впорядкованості; відповідності загальній логіці організації управління; оптимального співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю. Це буде сприяти забезпеченню незалежності й об'єктивності внутрішнього контролю; постійному підвищенню кваліфікаційного рівня бухгалтерів-ревізорів за допомогою співпраці з зовнішніми фахівцями; створить можливості оновлення знань для менеджменту підприємства.

Дані прогнозних розрахунків підтверджують ефективність запропонованого методичного підходу до організації системи внутрішнього контролю з використанням косорсингу. З огляду на розміри господарської діяльності підприємств, що досліджувалися, очікуваний ефект від впровадження рекомендацій за період з 2013 по 2015 рр. складе: у ТОВ АФ «Владана» Сумського району – 214,4 тис. грн., у ТОВ АФ «Низи» Сумського району – 156,8 тис. грн., у ТОВ АФ «Псьол» Краснопільського району – 674,4 тис. грн.

У роботі визначено, що основними напрямками оцінки системи внутрішнього контролю підприємства є ефективність та якість, з метою удосконалення оцінки яких запропоновано використовувати оцінно-ситуаційний підхід, що застосовується в оперативному управлінні. Оцінку системи внутрішнього контролю запропоновано здійснювати комплексно – у розрізі організаційних, ресурсних і функціональних критеріїв якості та за критеріями результативності, економічності, дієвості, які характеризують ефективність.

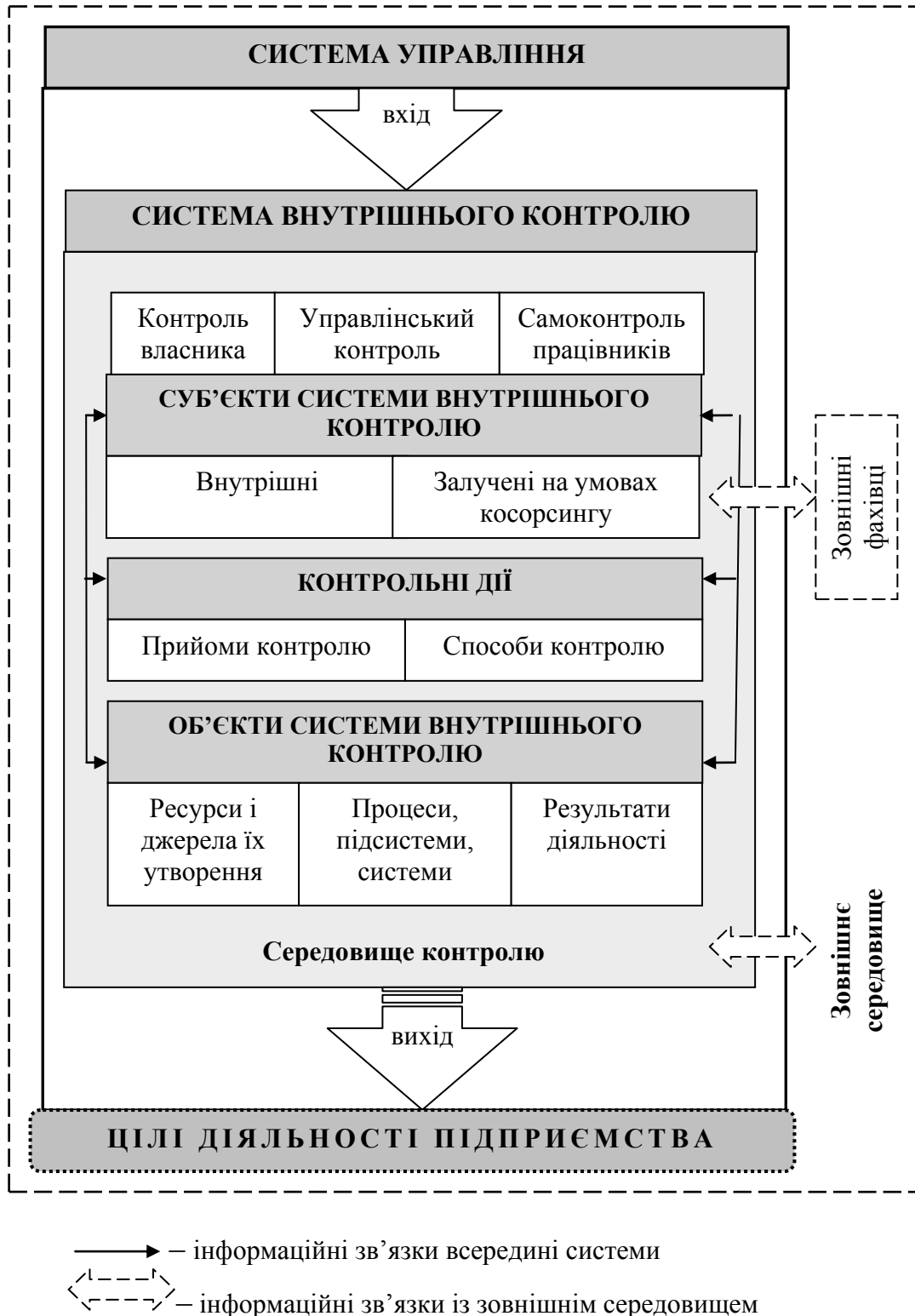


Рис. 3. Модель організації системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств з використанням косорсингу
Джерело: розроблено автором

Обґрунтовано використання узагальнюючого показника оцінки ефективності та якості системи внутрішнього контролю – «рівень сприяння системи внутрішнього контролю досягненню цілей підприємства» (L_{PO}), Даний показник залежить від рівня ефективності та якості системи внутрішнього контролю (L_{EQ}) і визначається

як: 1) критичний – відповідає першому рівню ефективності та якості; характеризує повну неспроможність системи внутрішнього контролю сприяти досягненню цілей підприємства; 2) низький – відповідає другому рівню ефективності та якості; характеризує мінімальну здатність системи внутрішнього контролю забезпечувати досягнення цілей; 3) середній – відповідає третьому рівню ефективності та якості; ідентифікує систему внутрішнього контролю як таку, що сприяє, але не надає впевненості в досягненні цілей; 4) достатній – відповідає четвертому рівню ефективності та якості; свідчить про спроможність системи внутрішнього контролю забезпечувати сприяння та помірковану впевненість у досягненні цілей підприємства; 5) високий – відповідає п'ятому рівню ефективності та якості; характеризує максимальне сприяння системи внутрішнього контролю досягненню цілей підприємства разом із забезпеченням обґрунтованої впевненості в цьому.

Розроблено матрицю експрес-оцінки для визначення рівня сприяння системи внутрішнього контролю досягненню цілей підприємства (рис. 4).

		Рівень сприяння системи внутрішнього контролю досягненню цілей підприємства (L _{PO})				
		Середній	Достатній	Достатній	Високий	Високий
Середня оцінка якості системи внутрішнього контролю (A _Q)	4,01 – 5,00	Середній	Достатній	Достатній	Високий	Високий
	3,01 – 4,00	Низький	Середній	Достатній	Достатній	Високий
	2,01 – 3,00	Низький	Середній	Середній	Достатній	Достатній
	1,01 – 2,00	Низький	Низький	Середній	Середній	Достатній
	0,00 – 1,00	Критичний	Низький	Низький	Низький	Середній
	0	0,00 – 1,00	1,01 – 2,00	2,01 – 3,00	3,01 – 4,00	4,01 – 5,00
		Середня оцінка ефективності системи внутрішнього контролю (A _E)				

Рис. 4. Матриця експрес-оцінки рівня сприяння системи внутрішнього контролю досягненню цілей підприємства

Джерело: розроблено автором

Запропонована матриця експрес-оцінки рівня сприяння досягненню цілей підприємства (рис. 4) сформована на підставі розрахунку інтегральної і середніх бальних оцінок ефективності та якості системи внутрішнього контролю з використанням такої формули:

$$A_{EQ} = \sqrt{A_E \times A_Q} \quad (1)$$

де A_{EQ} – інтегральна середня оцінка ефективності та якості системи внутрішнього контролю; A_E – середня оцінка ефективності системи внутрішнього контролю, A_Q – середня оцінка якості системи внутрішнього контролю.

Окремі результати дисертаційного дослідження були впроваджені в сільськогосподарських підприємствах Сумської області, що сприяло покращенню стану організації і ефективності функціонування їхньої системи внутрішнього контролю (табл. 2).

Таблиця 2

Оцінка ефективності та якості системи внутрішнього контролю окремих підприємств Сумської області до і після впровадження рекомендацій

Показники	ТОВ АФ «Владана»		ТОВ АФ «Низи»		ТОВ АФ «Псьол»	
	2011 р.	2013 р.	2011 р.	2013 р.	2011 р.	2013 р.
Загальна сума оцінок в балах	51	63	45	58	50	67
Інтегральна середня оцінка (A_{EQ})	2,86	3,55	2,52	3,24	2,96	3,83
Якість оцінки, %	57,2	71,0	50,4	64,8	59,2	76,6
Рівень ефективності та якості (L_{EQ})	III	IV	III	IV	III	IV
Рівень сприяння досягненню цілей підприємства (L_{PO})	середній	достатній	середній	достатній	середній	достатній

Джерело: розраховано автором за даними емпіричних досліджень

Порівняння результатів експертної оцінки системи внутрішнього контролю досліджуваних підприємств до і після впровадження рекомендацій (табл. 2) свідчить про досягнення різних результатів у кожного з підприємств, що зумовлено специфікою організаційної структури, системи управління, базового рівня ефективності та якості системи внутрішнього контролю й іншими факторами. При цьому найбільший ефект отримано в ТОВ АФ «Псьол» Краснопільського району, де інтегральна середня оцінка якості та ефективності системи внутрішнього контролю збільшилась з 2,96 до 3,83 балів, а якість оцінки, тобто відповідність показників встановленим вимогам, зросла з 59,2 % до 76,6 %.

Треба відзначити, що позитивним слід вважати підвищення в усіх підприємств рівня сприяння системи внутрішнього контролю досягненню цілей на один щабель за шкалою оцінювання – з «середнього» на «достатній», що відповідає четвертому рівню ефективності та якості системи внутрішнього контролю і свідчить про її спроможність забезпечувати сприяння та помірковану впевненість в досягненні цілей досліджуваних підприємств.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та визначено методичні підходи, на основі яких запропоновано вирішення важливого науково-практичного завдання щодо удосконалення внутрішнього контролю в системі управління сільськогосподарськими підприємствами. Результати виконаного дослідження дозволяють зробити такі висновки.

1. Контроль виступає одночасно економічною та управлінською категорією, що зумовлює розбіжності у трактуванні цього поняття і використанні термінології. З метою консолідації наукових підходів обґрунтовано доцільність використання терміну «внутрішній контроль» як в широкому розумінні (на противагу «зовнішньому»), для визначення будь-якого контролю власника, так і у вузькому – для ідентифікації контролю в межах окремого суб'єкта господарювання. Сутність контролю в управлінні підприємствами запропоновано розкривати як систему спостереження і перевірки, покликану сприяти досягненню цілей підприємства шляхом попередження і виявлення відхилень у діяльності керованої системи (об'єкта управління) та забезпечення зворотного зв'язку між керуючою і керованою системами (суб'єктом і об'єктом управління).

2. Встановлено, що в умовах застосування системного підходу в дослідженнях розвитку внутрішнього контролю мають місце протиріччя в поглядах науковців щодо визначення складу елементів системи внутрішнього контролю, її мети та принципів, на яких вона ґрунтується. У роботі було поглиблено обґрунтування внутрішнього контролю як цілеспрямованої системи, основними елементами якої є суб'єкт, об'єкт, контрольні дії та інформація. Доповнено класифікацію принципів контролю шляхом введення до їх складу принципу оптимального співвідношення видів контролю замість принципу пріоритетності превентивного контролю.

3. Доведено, що ефективне функціонування системи внутрішнього контролю потребує належного нормативного регулювання. Під час дослідження було систематизовано нормативно-правові акти, які регулюють внутрішній контроль (аудит) за трьома рівнями: 1) міжнародним (мегарівнем), 2) національним (макрорівнем), 3) рівнем підприємства (мікрорівнем), що дозволило визначити проблеми нормативно-правового забезпечення організації і функціонування системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств на кожному з рівнів і запропонувати шляхи їх вирішення.

4. Виявлено тенденцію до підвищення ефективності діяльності в сільському господарстві Сумської області протягом 2008-2012 рр., про що свідчить збільшення частки прибуткових аграрних підприємств з 49,0 % до 75,0 %. При цьому відмічено зростання обсягів виробництва на 1388,5 млн. грн. або 38,5 %, зокрема продукції рослинництва – на 41,6 %, тваринництва – на 9,2 %, а також досягнення в 2012 р. показника рентабельності діяльності підприємств галузі на рівні 16,5 %.

У той же час значні резерви підвищення ефективності господарювання аграрних підприємств залишаються невикористаними через неналежний стан їх внутрішнього контролю. Це підтверджується результатами експертних опитувань, які дають підстави охарактеризувати: як «добрий», стан організації системи внутрішнього контролю лише 10 % сільськогосподарських підприємств регіону, як

«задовільний» – 70-80 % підприємств, як «незадовільний» – 10-20 %. Більше 30 % керівників і фахівців підприємств наголошують на актуальності запровадження підрозділів внутрішнього контролю (аудиту), розробки нормативного забезпечення діяльності таких підрозділів, підвищення кваліфікації працівників. Причинами, що унеможливають проведення необхідних заходів, 60,3 % респондентів називають відсутність вільних коштів, 15,9 % – брак кадрів з відповідним рівнем освіти.

5. Досліджено фактори впливу на організацію внутрішнього контролю підприємства, який є відкритою системою, чутливою до зовнішніх змін. Встановлено, що в сільському господарстві на особливості побудови системи внутрішнього контролю підприємств вирішальний вплив здійснює їх організаційно-правова форма. У той же час відсутня тісна залежність організації внутрішнього контролю від розміру підприємства, його організаційної структури та результатів діяльності.

6. Доведено, що подальший розвиток системи внутрішнього контролю потребує створення певних передумов, які б сприяли її вдосконаленню. Визначення і класифікація зазначених передумов формують кращі можливості для впровадження їх в практичній діяльності підприємств. У процесі дослідження було опрацьовано класифікаційну модель передумов оптимізації системи внутрішнього контролю і визначено ті з них, що знаходяться в межах компетенції менеджменту сільськогосподарських підприємств. Обґрунтовано їх поділ за класифікаційними ознаками на психологічні, організаційно-економічні, технічні, кадрові та інформаційні.

7. Розвиток вітчизняної економіки та інтеграційні процеси обумовлюють необхідність впровадження нових форм внутрішнього контролю в практику господарювання аграрних підприємств. У роботі визначені особливості косорсингу (часткового аутсорсингу) як форми організації внутрішнього аудиту. Розроблено методичний підхід до організації ефективної системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств, що передбачає впровадження аудиту на засадах косорсингу і розподіл основних функцій спеціалізованих суб'єктів внутрішнього контролю, який дозволяє раціонально поєднати управлінський контроль та контроль власників. Прогнозований ефект від впровадження запропонованого методичного підходу протягом трьох років у досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Сумської області складає: 214,4 тис. грн. у ТОВ АФ «Владана», 156,8 тис. грн. – у ТОВ АФ «Низи», 674,4 тис. грн. – у ТОВ АФ «Псьол».

8. На основі систематизації поглядів вчених-економістів встановлено, що основними напрямками оцінки стану і функціонування системи внутрішнього контролю підприємства є ефективність та якість. З метою розвитку методичних основ оцінки ефективності та якості внутрішнього контролю обґрунтовано доцільність застосування експертних методів, зокрема оцінно-ситуаційного підходу, на основі запропонованого комплексу критеріїв. Доведено необхідність визначення в якості узагальнюючого показника рівня сприяння системи внутрішнього контролю досягненню цілей підприємства за допомогою сформованої матриці експрес-оцінки.

Дієвість запропонованих у дисертаційній роботі рекомендацій підтверджується порівнянням результатів оцінки до і після їх впровадження, що свідчить про підвищення в усіх досліджуваних підприємствах рівня сприяння

системи внутрішнього контролю досягненню цілей на один щабель за шкалою оцінювання – з «середнього» на «достатній». Найкращий результат було отримано в ТОВ АФ «Псьол» Краснопільського району, де інтегральна середня оцінка якості та ефективності системи внутрішнього контролю за абсолютним показником збільшилась з 2,96 до 3,83 балів, а за відносним, відповідно, з 59,2 % до 76,6 %. Підвищення якості та ефективності системи внутрішнього контролю забезпечить сільськогосподарським підприємствам зменшення кількості помилок, порушень і зловживань та зниження рівня фінансових ризиків, а також буде сприяти підвищенню економічної стійкості, покращенню інвестиційної привабливості та досягненню інших, визначених підприємствами, цілей.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях:

1. Гончар В.П. Застосування внутрішнього аудиту в системі управління українських підприємств / В.П. Гончар // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький державний технічний університет. Випуск 4 (16). – Ч.1. – Луцьк, 2007. – С. 82 – 89 .
2. Гончар В.П. Сутність і застосування в Україні аудиту ефективності та продуктивності діяльності господарських суб'єктів / М.І. Гордієнко, В.П. Гончар // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету / За ред. д. с.-г. н., проф. М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – Випуск 17. – Т. 2. – С. 430 – 433 (*автором досліджено та запропоновано: використання термінологічного апарату, визначення та класифікація операційного аудиту*).
3. Гончар В. П. Внутрішній контроль суб'єктів господарювання: проблеми трактування і термінологія / В.П. Гончар // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит». – 2010. – № 2. – С. 136 –142.
4. Гончар В.П. Стан і проблеми внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах Сумської області / В.П. Гончар // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Серія «Економічні науки». – 2011. – № 5. – С. 130 – 135.
5. Гончар В.П. Контроль в системі управління організаціями / В.П. Гончар // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент». – 2011. – № 9 (50) – С. 82 – 87.
6. Гончар В.П. Фактори впливу на організацію системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств / В.П. Гончар // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит». – 2011. – № 2 – С. 315 – 321.
7. Гончар В.П. Класифікація передумов вдосконалення внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств / В.П. Гончар // Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет». Економічні науки. Вип. 141. – Сімферополь, 2012. – С. 246 – 250.

8. Гончар В.П. Нормативно-правові засади функціонування системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств / В.П. Гончар // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент». – 2012. – № 8 (53) – С. 47 – 53.

9. Гончар В.П. Система внутрішнього контролю: цілеспрямованість, що ґрунтується на принципах / В.П. Гончар // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит». – 2012. – № 1 – С. 153 – 158.

10. Гончар В.П. Вдосконалення організації системи внутрішнього контролю в аграрному секторі АПК / В.П. Гончар // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць / [відп. ред. М.М. Коцупатрій]. – К.: КНЕУ, 2012. Спец. випуск. – С. 204 – 208.

Матеріали науково-практичних конференцій:

11. Гончар В.П. Проблеми розвитку внутрішнього аудиту в сільськогосподарських підприємствах / В.П. Гончар // Реформування обліку, звітності і аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. II Міжнародна наук.-практ. конф.: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 232 – 234.

12. Гончар В.П. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві: який метод обрати? / В.П. Гончар // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф. / Відп. за вип. В.М. Жук – К.: «Юг-Агро-Веста», 2007. – С. 140 – 142.

13. Гончар В.П. Методичні підходи до формування сутнісного значення контролю в системі управління / В.П. Гончар // Матеріали третьої міжнародної науково-практичної конференції «Формування та розвиток інтеграційних процесів в АПК» – Полтава: ПДАА, 2011. – С. 27 – 30.

14. Гончар В.П. Дослідження стану внутрішнього контролю в аграрному секторі Сумської області / В.П. Гончар // Наука в інформаційному просторі: матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф.: В 7 т. / Т.6. Актуальні питання економіки. – Д.: Біла К.О., 2011. – С. 49 – 51.

15. Гончар В.П. Визначення передумов вдосконалення системи внутрішнього контролю аграрних підприємств / В.П. Гончар // Управління сучасним підприємством: Матеріали VIII міжнарод. наук.-практ. конф.– К: НУХТ. – 2012. – С. 9 – 10.

16. Гончар В.П. Система внутрішнього контролю в єдності її елементів / В.П. Гончар // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. – Вінниця: ФОП Рогальська І.О., 2012. – С. 49 – 51.

17. Гончар В.П. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю підприємств та її критерії [Електронний ресурс] / В.П. Гончар // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I міжнародної науково-практичної інтернет-конференції/ Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – С. 444 – 448. – Режим доступу: http://ic.faaf.org.ua/Zb_Tez_conf_2013.pdf.

Статті в інших виданнях:

18. Гончар В.П. Распределение функций субъектов системы внутреннего контроля сельскохозяйственных предприятий / В.П. Гончар // Научный альманах Центрального Черноземья. – 2013. – № 1. – С. 37 – 39.

19. Гончар В.П. Методика экспертной оценки эффективности и качества системы внутреннего контроля сельскохозяйственных предприятий / Н.И. Гордиенко, В.П. Гончар // European Applied Sciences (Германия). – 2013. – № 7. – V.2. – P. 115 – 118 (*автором обґрунтовано: методика експертної оцінки системи внутрішнього контролю на основі комплексу критеріїв; використання показника «рівень сприяння системи внутрішнього контролю досягненню цілей підприємства», шкалу та матрицю його експрес-оцінки*).

АНОТАЦІЯ

Гончар В.П. Розвиток внутрішнього контролю в системі управління сільськогосподарськими підприємствами. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). – Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва, Харків, 2014.

У дисертаційній роботі обґрунтовано авторський підхід до вирішення наукового завдання щодо удосконалення внутрішнього контролю в системі управління сільськогосподарськими підприємствами. Подальшого розвитку набуло змістовне наповнення поняття «контроль» як економічної та управлінської категорії через уточнення понятійного апарату і узгодження підходів до формування сутнісного значення. Поглиблено теоретичні основи дослідження внутрішнього контролю як системи. Запропоновано шляхи узгодження поглядів на визначення складу елементів системи внутрішнього контролю, її мети та принципів. Удосконалено класифікацію передумов оптимізації системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств. Обґрунтовано методичний підхід до організації ефективної системи внутрішнього контролю з використанням косорсингу, що дозволяє раціонально поєднати управлінський контроль та контроль власника. Запропоновано використання оцінно-ситуаційного підходу до оцінки ефективності та якості системи внутрішнього контролю і визначення рівня її сприяння досягненню цілей підприємства.

Ключові слова: *внутрішній контроль, система управління, косорсинг, ефективність контролю, якість контролю.*

АННОТАЦІЯ

Гончар В.П. Развитие внутреннего контроля в системе управления сельскохозяйственными предприятиями. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.04 – экономика и управление предприятиями (по видам экономической деятельности). – Харьковский национальный аграрный университет им. В.В. Докучаева, Харьков, 2014.

В диссертационной работе обоснован авторский подход к решению научного задания по совершенствованию внутреннего контроля в системе управления сельскохозяйственными предприятиями. Дальнейшее развитие получило содержательное наполнение понятия «контроль» как экономической и управленческой категории путем уточнения понятийного аппарата и согласования подходов к формированию сущностного значения. Предложено контроль в системе управления трактовать как систему наблюдения и проверки, призванную содействовать достижению целей предприятия путем предупреждения и выявления отклонений в деятельности управляемой системы (объекта управления) и обеспечения обратной связи между управляющей и управляемой системами (субъектом и объектом управления).

Обоснован подход к исследованию внутреннего контроля как целенаправленной системы, основными элементами которой являются субъект, объект, контрольные действия, информация. Дополнена классификация принципов контроля.

Определены внешние факторы и внутренние предпосылки оптимизации системы внутреннего контроля сельскохозяйственных предприятий. Внесены предложения по совершенствованию классификации предпосылок оптимизации внутреннего контроля, находящихся в пределах компетенции менеджмента сельскохозяйственных предприятий.

Усовершенствовано определение косорсинга (частичного аутсорсинга) как формы организации внутреннего контроля, путем выделения его особенностей по сравнению с существующей практикой взаимоотношений между сельскохозяйственными предприятиями и внешними субъектами контроля.

Разработан методический подход к организации внутреннего контроля в системе управления сельскохозяйственными предприятиями, которым предусматривается одновременное функционирование и взаимодействие ревизионных комиссий, бухгалтеров-ревизоров и внешних специалистов, осуществляющих внутренний контроль предприятий на условиях косорсинга.

Обосновано, что предложенный подход к организации системы внутреннего контроля соответствует принципам системной упорядоченности; соответствия общей логике организации управления; оптимального соотношения централизованной и децентрализованной форм организации контроля и позволяет на функциональном уровне разграничить управленческий контроль и контроль собственника. Доказана целесообразность внедрения данного подхода для обеспечения независимости и объективности внутреннего контроля, постоянного повышения квалификационного уровня бухгалтеров-ревизоров, посредством сотрудничества с внешними специалистами; предоставления возможности доступа менеджмента предприятия к новым знаниям и идеям.

Определено, что основными направлениями оценки состояния и функционирования системы внутреннего контроля является эффективность и качество. Обоснована целесообразность проведения комплексной оценки системы внутреннего контроля с использованием оценочно-ситуационного подхода в разрезе организационных, ресурсных и функциональных критериев качества и критериев

эффективности, которыми являются результативность, экономичность и действенность.

Предложено использование обобщающего показателя оценки эффективности и качества системы внутреннего контроля «уровень содействия системы внутреннего контроля достижению целей предприятия» и методики его определения по шкале: критический, низкий, средний, достаточный, высокий. Разработана матрица экспресс-оценки определения уровня содействия системы внутреннего контроля достижению целей предприятия, сформированная на основании расчета интегральной и средней бальной оценки качества и эффективности системы внутреннего контроля.

Доказано, что использование разработанного методического подхода позволит с небольшими затратами времени и ресурсов оценить эффективность и качество системы внутреннего контроля, определить общий уровень содействия системы внутреннего контроля достижению целей сельскохозяйственных предприятий, что, в свою очередь, даст возможность своевременно выявлять имеющиеся отклонения в функционировании системы внутреннего контроля и принимать соответствующие корректирующие решения.

Ключевые слова: *внутренний контроль, система управления, косорсинг, эффективность контроля, качество контроля.*

SUMMARY

Gonchar V.P. Development of Internal Control in the Management of Agricultural Enterprises. – Manuscript.

A Thesis for the Scholarly Degree of the Candidate of Economics, Speciality 08.00.04 – Economics and Management of Enterprises (by economic activities). – V. Dokuchaev Kharkiv National Agrarian University, Kharkiv, 2014.

The thesis focuses on the original method to solve the scientific problem of internal control activity improving in the management system of agricultural enterprises. It has been substantiated the matter of the term «control» as one of economic and management categories. The term's conceptual body and approaches to its meaning formulation have been clarified and coordinated. The study has reached to profound theoretical background of internal control analysis being a system itself. The ways of settling of the views on the elements' compound determination of internal control, its objectives and principles have been also proposed in the work. The research has made it possible to improve the classification of optimization conditions of the agricultural enterprises' internal control system as well as the methodology of the effective internal control based on co-sourcing business that gives the opportunity to combine management and supervision control efficiently. Consequently, it has been offered to use evaluated and situational approach in both estimation of internal control effectiveness and quality, and determination of the system support level in reaching an enterprise's goals.

Key words: *internal control, management, co-sourcing, control effectiveness, control quality.*

Підп. до друку 20.12.2013. Формат 60x84/16.
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman. Друк офсетний.
Обл.-вид. арк. 0,9. Наклад 100 пр. Вид. № 71.

Віддруковано у ВВП «Мрія-1».
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 36 від 19.04.2000.

40000, м. Суми, вул. Кузнечна, 2.
Тел. 22-13-23, 22-15-05, 67-92-15.