

**Л. Михайлова, О. Галкін**

**КОНТРОЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ:  
НАУКОВІ ОСНОВИ, СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ**

**Суми – 2015**

УДК 338.43(477)  
ББК 65.9(4Укр)32  
М69

**Автори:**

**Л.І. Михайлова:** передмова, п. 1.1; п.1.3; 2.2; 2.3; 3.1; 3.2; післямова.

**Н.В. Стоянець:** передмова, п. 1.1;1.2; 1.3;2.1;2.2;2.3; 3.1; 3.2; 3.3; післямова.

**Рецензенти:**

**В.М. Гончаров,** доктор економічних наук, професор, Луганський національний аграрний університет;

**В.Я. Плаксієнко,** доктор економічних наук, професор, Полтавська державна аграрна академія;

**В.І. Ткачук,** доктор економічних наук, професор, Житомирський національний агроекологічний університет.

Рекомендовано до друку Вченою радою Сумського національного аграрного університету, протокол № 11 від 27 травня 2014 р.

**Михайлова Л.І., Галкін О.В.**

**М69** Контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств: наукові основи, стан і перспективи: монографія. – Суми: Видавництво: ПП Вінниченко М.Д., ФОП Литовченко Є.Б., 2015. – 204 с.

ISBN 978-966-1569-32-3

В монографії висвітлено результати узагальнення теоретико-методологічних підходів щодо визначення сутності контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, його місця в системі менеджменту; обґрунтовано роль та місце суб'єктів зовнішнього та внутрішнього контролю в досягненні результатів діяльності підприємств аграрного сектору. За результатами проведеного дослідження запропоновано наукові підходи щодо подальшої трансформації організаційно-економічних засад вдосконалення процесу контролювання діяльності підприємств; обґрунтовано використання інструментального методу мережевого планування, що передбачає скорочення витрат на здійснення контрольних заходів за рахунок економії часу на їх виконання.

Для науковців, аспірантів, викладачів вищих навчальних закладів, спеціалістів і керівників аграрної сфери різних рівнів управління, менеджерів та всіх, кого цікавлять проблеми ефективного управління сільськогосподарськими підприємствами.

УДК 338.43(477)  
ББК 65.9(4Укр)32

ISBN 978-966-1569-32-3

© Л. Михайлова, О.Галкін, 2015  
© ПП Вінниченко М.Д., ФОП Литовченко Є.Б., 2015

## ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ....	8
1.1. Сутність та місце контролювання діяльності в системі управління сільськогосподарськими підприємствами.....	8
1.2. Методи оцінки рівня контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства в сучасних умовах господарювання.....	23
1.3. Характеристика методичних підходів до моделювання ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.....	32
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ КОНТРОЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ У ГАЛУЗІ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА.....	42
2.1. Контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств органами зовнішнього державного контролю.....	42
2.2. Особливості організації внутрішнього контролювання діяльності підприємств у сільському господарстві.....	59
2.3. Оцінка ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.....	71
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ....	96
3.1. Передумови формування складових в процесі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.....	96
3.2. Вдосконалення організаційно-методичних засад контролювання діяльності підприємств у сільському господарстві.....	111
3.3. Організація ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування управління із застосуванням економіко- математичного моделювання.....	124
ПІСЛЯМОВА.....	150
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	154
ДОДАТКИ.....	177

## ПЕРЕДМОВА

Ефективне управління організаціями в свідомості переважної частини управлінців обов'язково ототожнюється з контролюванням. І це зовсім не безпідставно. Функція контролю в менеджменті є однією із визначальних та обов'язкових в забезпеченні дієвого процесу управління.

На разі в економіці України відбуваються суттєві зміни, як на макро-, так і на мікроекономічному рівнях. Трансформується та модернізується сучасна система ринкової економіки, змінюються характер і методи економічної діяльності підприємств у рамках цієї системи. Контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами набуває функції одного з важливих елементів ринкових відносин, що проводиться з метою забезпечення законності, ефективності та доцільності діяльності організацій та є складовою частиною здійснюваної в Україні системи контролювання. Особлива увага приділяється зміцненню зовнішнього державного контролю. Разом з тим, в умовах триваючої реструктуризації ринкових відносин в агропромисловому комплексі України об'єктивно зростає необхідність у вдосконаленні повсякденного внутрішнього контролювання, зокрема контролю з боку власників організацій та приватних підприємців. Очевидним становиться той факт, що достовірна фінансова звітність створює можливість свідомого вибору економічних рішень, оберігає від випадкових ділових зв'язків та операцій з підвищеним ризиком. Невідповідність існуючої системи контролювання запитам сьогодення обумовила моніторинг в системі управління функціонуючих сільськогосподарських підприємств на зовнішньому та внутрішньому рівнях.

Теоретичним основам організації внутрішнього контролювання сільськогосподарських підприємств присвячені праці вітчизняних та закордонних вчених, таких як І. Белобжецький, М. Білуха, В. Бурцев, Ф. Бутинець, Н. Виговська, Е. Вознесенський, Л. Дідківська, Н. Дорош, Й. Завадський, А. Завербний, Є. Калюга, Я. Кемпбел, Е. Кочерін, І. Кривов'язюк, М. Кривіану, Т. Мельник, Л. Нападовська, М. Огійчук,

В. Пантелеєв, М. Пецкович, В. Плаксієнко, Р. Сагайдак, В. Стадник, М. Сторпер, А. Шурміна, І. Юдіна, К. Якоб тощо. Однак, незважаючи на численні дослідження, й на сьогоднішній день виникає перелік положень, що потребує більш детального вивчення, або який взагалі не знайшов висвітлення у роботах видатних науковців, зокрема, поглиблення щодо сутності контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, формування складових системи контролювання, питання контролювання діяльності підприємств органами зовнішнього державного контролю та підходам щодо побудови ефективної системи контролювання на основі мережевого планування управління для суб'єктів господарювання у галузі сільського господарства, що і обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

У представленій роботі викладено теоретико-методичне обґрунтування контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств та розроблені практичні рекомендації щодо їх вдосконалення в сучасних умовах господарювання. Обґрунтовано науково-методичний підхід щодо здійснення ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, який ґрунтується на використанні мережевого планування управління, що передбачає: ідентифікацію робіт, проведення їх формалізації; формування вхідних даних в розрізі визначення часу та витрат на проведення комплексу робіт; впорядкування робіт по рангах; побудову граф переходів; проведення кількісної оцінки елементів мережевого графіку комплексу робіт; визначення критичного шляху мережевого графіку; забезпечення ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств у залежності від тактичних планів та стратегічного управління; якісну інтерпретацію отриманих результатів оптимізації мережевого графіка. Застосування такого підходу дозволить керівникам сільськогосподарських підприємств використовувати раціональну систему контролювання діяльності організацій на практиці та водночас скоротити кількість витрат і часу на проведення даних заходів.

На основі узагальнення підходів удосконалено класифікаційні ознаки систем поточного контролювання сільськогосподарських підприємств за сферами, які, на відміну від існуючих, включають систему контролювання

діяльності управлінського та виробничого персоналу, впровадження якої сприятиме уникненню неналежного ставлення працівників до роботи, простоїв, недоопрацювань, шахрайства тощо, та від ефективності функціонування якої залежатимуть результати операційної систем поточного контролювання. Здійснено групування складових, що формують систему контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, яке включає чотири групи: проведення перевірок документації, проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання, проведення перевірок взаємодії, зовнішнє контролювання, врахування яких надає можливість швидко адаптуватися до змін середовища, в якому відбуватиметься контролювання суб'єктів господарювання в галузі сільського господарства.

Опрацьовано та запропоновано методичний підхід, що базується на інструментальному методі мережевого планування управління, застосування якого в практиці бізнесу надає можливість провести оптимізацію мережевого графіка ефективного контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства за рахунок мінімізації часу або витрат на виконання комплексу робіт в межах даного заходу, врахування результатів якого сприятиме забезпеченню економії часу при мінімальній величині додатково залучених коштів.

Представлені матеріали в окремих розділах монографії так або інакше пов'язані з формуванням та уточненням сутності деяких визначень категоріального апарату. Так, в роботі представлена систематизація комплексного підходу до змістовного наповнення поняття “контроль в сільськогосподарському підприємстві”, що розкриває контроль з погляду чотирьох складових: як механізм, як систему, як функцію, як процес; а також сутності поняття “контролювання сільськогосподарського підприємства”, що є ширшим, ніж поняття “контроль”, та під яким слід розуміти стабільну систему, що охоплює всю діяльність сільськогосподарського підприємства, зобов'язання і відповідальність за здійснення якої мають бути чітко окреслені й раціонально розподілені між учасниками господарювання. Контроль виступає лише в якості елемента цієї системи і є однією із функцій управління. Як наслідок, розширено

понятійний апарат щодо управління підприємством, усунуто невизначеність у тлумаченні даних термінів, посилено обґрунтування теоретичної основи здійснення контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.

Значна увага авторами приділена вдосконаленню методичних підходів до моделювання ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств. Зокрема, вдосконалено методичний підхід щодо визначення факторів впливу на вибір планового об'єкта зовнішнього державного контролювання у залежності від ступеня ризику господарської діяльності сільськогосподарського підприємства, що базується на формуванні основних груп організацій за ознаками загального обсягу поставки по податку на додану вартість за певний проміжок часу та кількості критеріїв ризику певної категорії, практичне впровадження якого допомагатиме суб'єктам господарювання спрогнозувати ймовірність власних перевірок у майбутньому; а також методичний підхід до ідентифікації кількісної оцінки впливу факторів на ефективність здійснення контролювання сільськогосподарських підприємств, що, на відміну від існуючих, ґрунтується на побудові структурної таблиці комплексу робіт графу переходів системи контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства і дозволяє забезпечити досягнення гнучкості прийняття управлінських рішень.

Автори не претендують на вичерпність своїх думок та суджень, адже практика агрогосподарювання та формування дієвого механізму контролювання діяльності підприємств в умовах триваючих аграрних трансформацій щодня вносить свої корективи до теорії та практики управління сільськогосподарськими підприємствами.

Ми висловлюємо щире подяку рецензентам цього видання, професору В.М.Гончарову, (Луганський національний аграрний університет); професору В.Я.Плаксієнку (Полтавська державна аграрна академія), професору В.І.Ткачуку (Житомирський національний агроекологічний університет), чії критичні зауваження та цінні поради допомогли в розкритті задуманого в окремих розділах і положеннях монографії.

## **РОЗДІЛ 1**

# ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

## 1.1. Сутність та місце контролювання діяльності в системі управління сільськогосподарськими підприємствами

Основною метою діяльності сільськогосподарських підприємств є не лише отримання прибутку, а його максимізація. Проте для досягнення поставленої мети керівництву організацій необхідно визначити причини, що сприяють ефективному розвитку сільськогосподарських підприємств, та обґрунтувати доцільність їх контролювання як в організації, так і поза її межами. Однією із передумов належного функціонування підприємств у сільському господарстві можна вважати раціонально побудовану систему зовнішнього та внутрішнього контролювання організації, обґрунтування методики її проведення, а також наближення виявлених теоретичних проблем внутрішньогосподарського контролю безпосередньо до практики суб'єктів господарювання [25, с. 81].

Питаннями, пов'язаними з тлумаченням сутності контролю, необхідністю його застосування в організаціях усіх форм власності, класифікацією систем контролювання сільськогосподарських підприємств за певними ознаками займались як вітчизняні, так і зарубіжні автори, зокрема: А. С. Анког [149, с. 127], А. А. Берлі [150, с. 578–596], І. А. Белобжецький [1, с. 35], М. Т. Білуха [2, с. 216], В. В. Бурцев [5, с. 29–40], Ф. Ф. Бутинець [6, с. 78–80; 58, с. 47], Н. Г. Виговська [10, с. 184–198; 11, с. 27–39], Р. В. Віл [97, с. 272], Е. А. Вознесенський [14, с. 12], О. А. Галич [17, с. 104–106], М. С. Дженсен [158, с. 43–58], Н. І. Дорош [42, с. 95–108], В. Ф. Журко [45, с. 121], Й. С. Завадський [46], А. С. Завербний [47, с. 99–107; 48], М. А. Йохна [121, с. 296], Н. А. Іванова [51, с. 72–73], Є. В. Калюга [52; 53], Я. М. Кемпбел [152], М. А. Кривіану [153, с. 26], Г. С. Мінс [150, с. 578–596],



В. М. Мурашко [90, с. 59], Л. В. Нападовська [92, с. 312], Л. І. Нечаюк [95, с. 290], В. Ф. Палій [97, с. 272], В. П. Пантелєєв [98, с. 13], М. Д. Пецкович [101, с. 261–266; 102, с. 238], Р. М. Пушкар [110, с. 244], Р. П. Сагайдак [118, с. 166–169], М. Р. Сіммонс [170], В. В. Стадник [121, с. 296], Н. П. Тарнавська [110, с. 244], Н. О. Телеш [95, с. 290], Дж. Фостер [138, с. 390], Ф. І. Хміль [136, с. 287–290], Ч. Т. Хорнгрен [138, с. 390], Н. В. Чередниченко [141], А. М. Шурміна [144, с. 533–535], І. П. Юдіна [146, с. 54–60], К. Л. Якоб [153, с. 26; 155, с. 36–40] тощо.

Аналіз процесу управління як сукупності окремих операцій, що здійснюються на підприємствах різних форм власності, дозволяє говорити про те, що процес управління починається з надання корисної інформації щодо наслідків контрольних процедур для прийняття управлінських рішень і завершується фазою контролю, що визначає успіх реалізації прийнятого рішення, результат якого часто ініціює прийняття нових заходів та виступає інформаційною базою нового управлінського циклу. Однак на сучасному етапі еволюції системи менеджменту та розвитку сільськогосподарських підприємств їхнім керівникам необхідно визначитись щодо поняття “контролю” й “контролювання” організацій. Так, відповідно до ст. 2 Закону України “Про акціонерні товариства” контроль визначається як вирішальний вплив або можливість здійснення вирішального впливу на господарську діяльність суб’єкта господарювання, що здійснюється, зокрема, шляхом реалізації права володіння або користування всіма активами чи їх значною частиною, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування та прийняття рішення органами управління суб’єкта господарювання, а також вчинення правочинів, які надають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов’язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління суб’єкта господарювання [103]. У той час як інші джерела нормативної бази України тлумачать контроль з точки зору перевірки проектної документації на продукцію, процесу її виготовлення і монтажу та визначення її відповідності встановленим вимогам [109]. Тобто ми бачимо, що навіть у

законодавстві України й досі не сформовано єдиного підходу щодо контролю організацій.

Відомий вчений Ф. Ф. Бутинець одним із перших у своїй роботі [6, с. 78–80] сформував класифікаційну модель контролю сільськогосподарських підприємств, що базувалась на багатьох ознаках. Більш того, науковець розглядає контроль як механізм і акцентує увагу на тому, що необхідно розмежовувати поняття “вид” та “форма” контролю підприємства, тому що певний вид контролю може бути одночасно організований у різних формах й різними методами [58, с. 47]. Однак, на нашу думку, навіть такого роду деталізована класифікація не всебічно вимальовує класифікаційний механізм контролю сучасних сільськогосподарських підприємств.

Слід підкреслити, що такі вчені як М. Т. Білуха [2, с. 216] та В. М. Мурашко [90, с. 59], проводячи власні дослідження контролю як невід’ємного механізму функціонування підприємства, в основу класифікації за критерієм розподілу на державний, позавідомчий, відомчий, внутрішньогосподарський і громадський поклали організаційні форми підприємства, у той час як І. А. Белобжецький [1, с. 35], Е. А. Вознесенський [14, с. 12], А. С. Анког [149, с. 127], роблять наголос на суб’єктах контролю, виділяючи при цьому внутрішньогосподарський, внутрішньовідомчий, позавідомчий та громадський контроль сільськогосподарських підприємств. Абсолютно іншу думку стосовно даного питання висунули науковці В. Ф. Журко та В. Б. Ястребов [45, с. 121], пропонуючи детально розглядати контроль як систему, що має на меті досліджувати характер контрольної діяльності організацій. Аналізуючи вище викладене, ми можемо говорити про те, що позиція останніх науковців є більш доречною, хоча й залишається не ідеальною.

Нагальним постає питання виявлення недоліків та переваг в процесі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств за певними ознаками. У такому випадку переважна більшість науковців розглядають контроль як загальну систему, не виокремлюючи при цьому взагалі її видів [26,

с. 375]. Зокрема, Р. М. Пушкар і Н. П. Тарнавська тлумачать поняття “система контролю”, зазначаючи, що до засобів контролю неодмінно необхідно включати не тільки технічні засоби, але методи й методики контролю у залежності від виду системи [110, с. 244]. При цьому виникає питання, яких саме систем, тому що автори не надають детальну класифікацію систем, що було б доречним та спростило процес обрання цих засобів, методик і методів.

Підтримуючи думку колег, вчені В. В. Стадник та М. А. Йохна пропонують говорити про систему контролю як про комплекс елементів та відносин, які забезпечують здійснення контролювання в якості функції менеджменту [121, с. 296]. Науковці припускають, що проектування даної системи залежить від завдання контролю, визначення об’єкта, вибору типу контролю тощо [101, с. 262]. Проте, на нашу думку, доцільним було б виділити конкретні види систем та їх класифікаційні ознаки.

Особливої уваги заслуговують погляди Й. С. Завадського [46, с. 53], Н. А. Іванової [51, с. 73], Є. В. Калюги [53], В. П. Пантелеєва [98, с. 13], і дослідження закордонних консалтингових компаній [157, с. 12; 167], які інтерпретують внутрішньогосподарський контроль як систему безперервного спостереження за процесами, що відбуваються в межах сільськогосподарського підприємства. Науковці Ф. І. Хміль та І. П. Юдіна також говорять про необхідні умови створення і функціонування систем контролювання, підкреслюючи при цьому системи за характером відносин між суб’єктом та об’єктом. Так, автори акцентують увагу на системі внутріфірмового, незалежного та державного контролювання [136, с. 287–290; 146, с. 57]. Безумовно, такого роду ознака є суттєвою, та не єдиною, тому в даному випадку актуальним було б впровадження ширшої класифікації систем контролювання в сільськогосподарських підприємствах. Тому ми поділяємо думку Р. П. Сагайдака, який говорить про систему контролю як про сукупність об’єкта, суб’єкта, цілей, завдання контролю, які взаємодіють як одне ціле [118, с. 167–168].

Поряд із вище зазначеним, на думку А. А. Берлі [150, с. 583], Н. І. Дорош [42, с. 95–108], А. С. Завербного [47, с. 99; 48], М. А. Кривіану [153, с. 26], Г. С. Мінс [150, с. 583], Л. В. Нападовської [92, с. 312], К. Л. Якоб [153, с. 26; 155, с. 38], контроль може існувати і в якості процесу, що використовується для дієвого виконання організаційної стратегії, а також у випадках усунення виявлених ризиків, які загрожують саме досягненню поставленої мети сільськогосподарського підприємства. А Н. В. Чередниченко [141] акцентує увагу на тому, що контроль на підприємствах, особливо в галузі сільського господарства, виступає процесом, який є похідним від управлінської функції в організації, і спрямований на моніторинг діяльності як підприємства у цілому, так і окремих його підрозділів. Тому, проаналізувавши сутність контроль як процесу, ми виділили його основні етапи. Зокрема, на першому етапі відбувається визначення бажаного за планом стану об'єкта контролю. Для цього необхідно оцінити фактори, що впливають на якість планування, а також наскільки персонал розробив адекватні шляхи досягнення цілей, поставлених управлінською системою, і врахував ризики, пов'язані з їх виконанням. Більш того, визначається рівень компетентності та професіоналізму персоналу. Особливу увагу приділяється впливу факторів обмеження. Як бажаний стан також можуть бути прийняті параметри найкращих сільськогосподарських підприємств, а також показники досліджуваного підприємства у галузі сільського господарства за попередній період.

На другому етапі доцільним є, за методикою порівняння, виявити відхилення фактичного стану об'єкта контролю від бажаного. Далі на третьому етапі проводиться збір, узагальнення, аналіз і оцінка відхилень з метою виявлення наслідків відхилень і причин їх виникнення. На наш погляд, принциповим моментом в контролі управління сільськогосподарським підприємством є переклад акценту з роботи щодо усунення відхилень на усунення причин виникнення відхилень, при цьому мається на увазі, що відхилення повинні бути усунені в ході контролю або безпосередньо після

завершення контрольних процедур. Проте ми свідомо упускаємо відхилення, на усунення яких потрібно значне ресурсне забезпечення, і виходимо з того, що більша частина відхилень не вимагає ніякого додаткового ресурсного забезпечення, а повинні бути усунені виключно менеджментом [78, с. 49]. Четвертим заключним етапом вважається підготовка для прийняття управлінських рішень варіантів коригуючих дій, адекватних наслідків виявлених відхилень і причин їх виникнення в сільськогосподарському підприємстві [19, с. 141].

Таким чином, якщо розглядати контролювання як процес виявлення і документування відхилень, ми можемо обмежитися першими двома етапами контролю. В даному випадку ми будемо мати в постійному режимі контролювання відхилень по контрольованим процесам. З'являється розрив між етапом виявлення відхилень фази контролю та прийняттям управлінських рішень, оскільки менеджмент не завжди має в своєму розпорядженні достатні ресурси для проведення третього і четвертого етапів контролю. Більш того, персоналу контролюючих органів, який володіє інформацією в усіх аспектах, легше формувати проекти управлінських рішень, що спрямовані на усунення причин виникнення відхилень. Такий підхід до контролювання можна назвати контролюванням у вузькому сенсі або формалізованим контролюванням. Розгляд же процесу контролю з описаних вище чотирьох етапів складає суть управлінського контролю. Такий підхід можна було б назвати як контроль в широкому сенсі або комплексним контролюванням (рис. 1.1).

Підхід до контролю у сфері управління визначається попитом на нього як важливого необхідного атрибуту або ж контрольованим середовищем, що існує на підприємстві. Так, якщо керівник сільськогосподарського підприємства орієнтований на прийняття рішень, що ґрунтуються на результатах та діагностики проблеми щодо усунення причин можливих відхилень, а не їх наслідків, то в даній організації може бути створена система контролю,

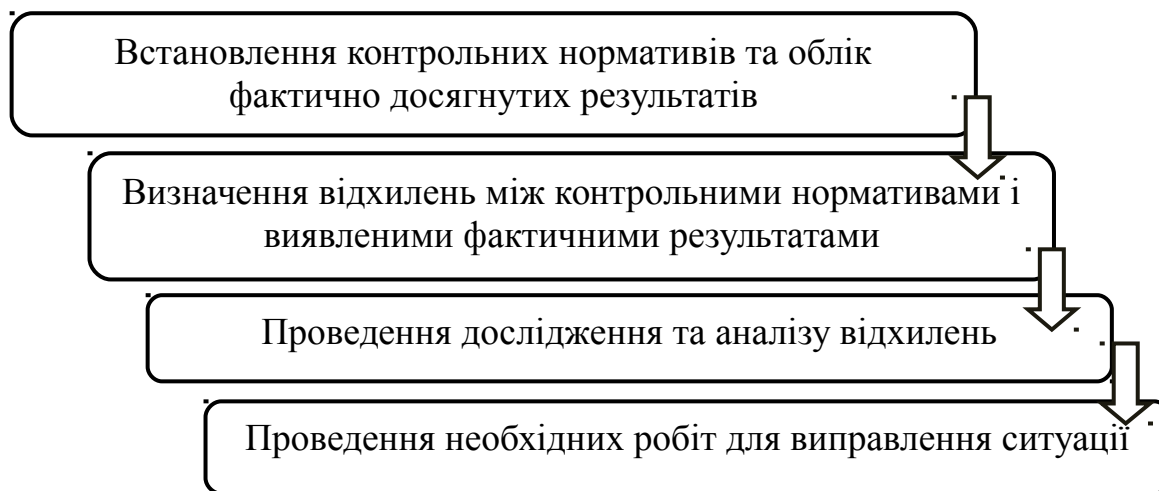


Рис. 1.1. Процес здійснення контролю у сільськогосподарських підприємствах  
Джерело: [30, с. 74]

адекватна існуючій системі управління. Створення системи управлінського контролю не є самоціллю, вона має сприяти підвищенню ефективності управлінської діяльності, позитивно впливати на результати роботи підприємства і швидко реагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища в галузі сільського господарства.

Не зважаючи на те, що переважна більшість науковців у своїх працях з даного напрямку дослідження взагалі не розглядають питання щодо виявлення основних цілей і мети контролю, всі одночасно підкреслюють, що від якості, цілеспрямованості та ефективності внутрішнього контролю залежить ефективність функціонування підприємств [32, с. 131]. Тож, такі фахівці з питань контролю підприємств як Н. Г. Виговська [10, с. 187; 11, с. 36], О. А. Галич [17, с. 106], М. С. Дженсен [158, с. 48–49], Я. М. Кемпбел [152], Л. І. Нечаюк [95, с. 290], Л. В. Рибалко [112, с. 17; 113, с. 104;], М. Р. Сіммонс [170], Н. О. Телеш [95, с. 290], А. М. Шурміна [144, с. 534] говорять про внутрішній контроль як про одну із функцій управління сільськогосподарськими підприємствами, обґрунтовуючи дане положення тим, що такий контроль є безпосереднім процесом, спрямованим на досягнення цілей підприємства та водночас є результатом дій керівного складу персоналу установ щодо планування, організації й моніторингу діяльності підприємства.

Проте, на нашу думку, інтерпретація контролю, зокрема внутрішнього, як функції управління є неповною, оскільки як механізм зворотнього зв'язку контроль виступає заключною стадією процесу управління сільськогосподарським підприємством.

Відомий вчений В. В. Бурцев розглядає внутрішній контроль сільськогосподарського підприємства з точки зору двох напрямків: 1) у широкому сенсі, як систему (що входить у систему управління організацією), яка складається із сукупності конкретних елементів; 2) у вузькому сенсі – як один із етапів процесу управління [5, с. 35]. Ми поділяємо думку автора, тому що функціонування та внутрішній розвиток підприємства відбувається в межах двох систем: організаційної, побудованої для досягнення поставлених цілей; та системи контролю, що переплітається з організаційною системою, і складається із норм та нормативів.

У той час закордонні вчені Р. В. Віл, В. Ф. Палій, Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, розробили власну версію внутрішнього контролю, розкриваючи поняття внутрішнього контролю як комплексу бухгалтерського та управлінського контролю, що допомагає забезпечити відповідність прийнятих в організації рішень із втіленням їх на практиці [97, с. 272; 138, с. 390]. Такий підхід науковців констатує той факт, що внутрішній контроль сільськогосподарських підприємств представляє собою незалежне оцінювання відповідності діяльності організації поставленим цілям. Проте завдання контролю в системі управління сільськогосподарським підприємством не повинні обмежуватися лише констатацією фактів, збором інформації чи іншими суто технічними процедурами, а, насамперед, профілактикою й попередженням можливих недоліків чи порушень, а також аналітичними процедурами, включаючи збір та опрацювання інформації для стратегічного планування.

Узагальнюючи погляди видатних вчених-економістів, ми дійшли висновку, що більшість науковців взагалі не розмежовують поняття “контроль” та “контролювання” як у сільськогосподарських підприємствах, так і на підприємствах усіх форм власності. Нами було виявлено, що сутність поняття

“контроль в сільськогосподарському підприємстві” може розкриватися з погляду чотирьох складових: як механізм, як система, як функція, як процес (рис. 1.2).

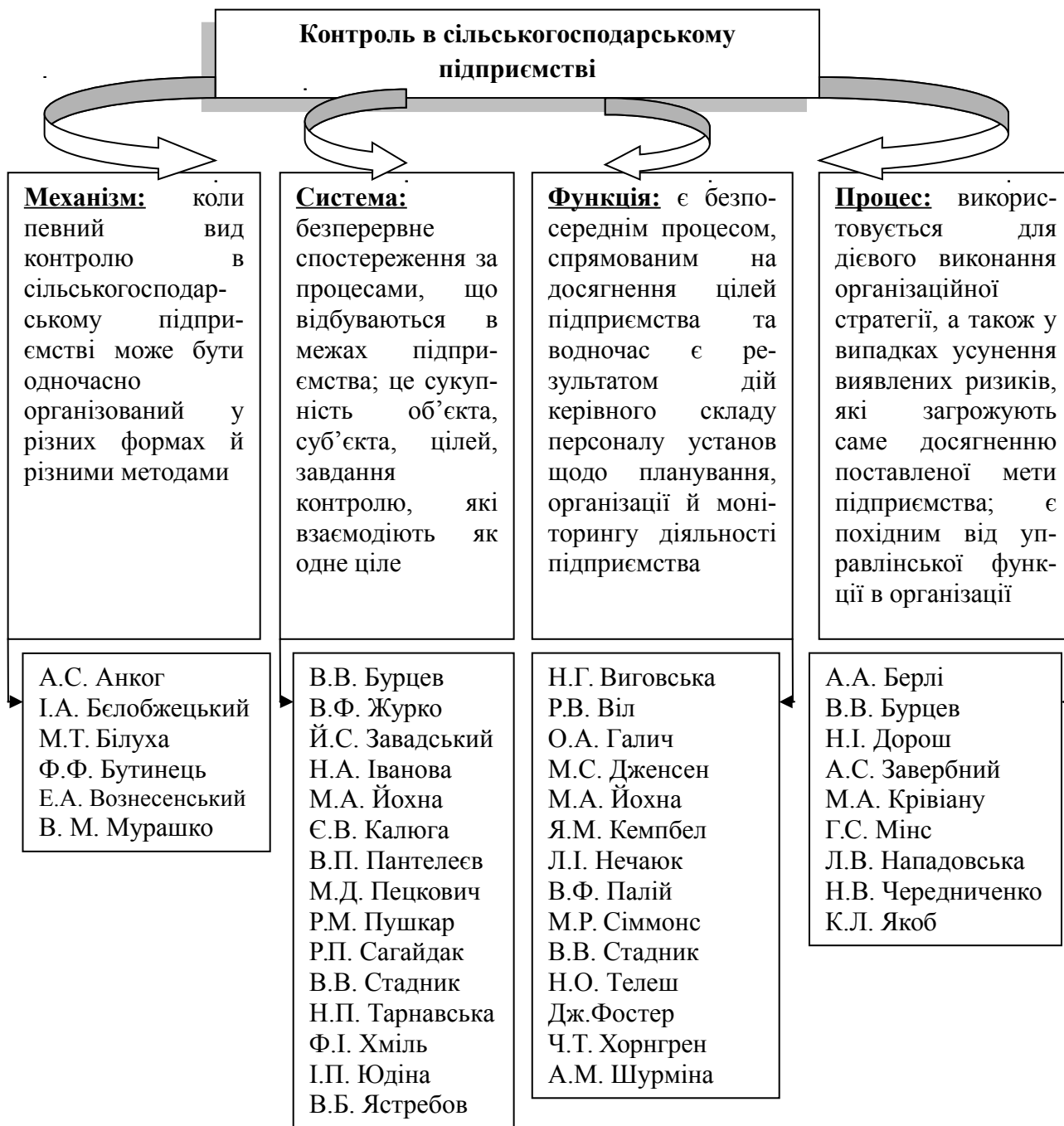


Рис. 1.2. Схема систематизації комплексного підходу поняття “контроль в сільськогосподарському підприємстві”

Джерело: власна розробка автора [34, с. 56]

За проведеними нами дослідженнями, ми дійшли висновку, що власне поняття “контролювання сільськогосподарського підприємства” є набагато



ширшим, ніж поняття “контроль” [21, с. 22]. Для того, щоб уникнути розбіжностей при тлумаченні даних термінів, ми пропонуємо під контролюванням сільськогосподарського підприємства розуміти стабільну систему, що охоплює всю діяльність підприємства у сільському господарстві, зобов’язання і відповідальність за здійснення якої мають бути чітко окресленими й раціонально розподіленими між учасниками господарювання; у той час як контроль виступає лише в якості елемента цієї системи, дії, яка відбувається у певний проміжок часу, тобто розглядати контроль як одну із функцій управління [34, с. 57]. Підкреслимо, що на сучасному етапі розвитку, не усвідомлюючи відмінність контролювання від контролінгу, що на відміну від контролювання, першочерговою метою ставить лише інформаційно-економічний розвиток підприємства, ототожнюють дані поняття. Ми обмежуємось лише предметом нашого дослідження, тобто контролюванням.

Відомо, що в основу будь-якої класифікації закладені основні критичні моменти, що повинні бути висвітлені в процесі групування за певними ознаками. Зокрема, для класифікації контролю в сільськогосподарських підприємствах актуальним і цілком закономірним постає розмежування за формами, видами, методами, часом проведення та джерелами інформації контролю. Необхідно зазначити, що проблемі класифікації контролювання в сільськогосподарських підприємствах також приділяється значна увага вченими різних країн світу, проте й досі не досягнуто консенсусу щодо єдиного підходу до її вирішення. Пояснити таку ситуацію можна розгалуженістю поглядів науковців, складністю, обумовленою переходом економіки до ринкових відносин, в результаті чого паралельно із державними інститутами контролю утворюються інші структурні одиниці, які є характерними для сучасного демократичного суспільства [25, с. 81]. На нашу думку, відсутність обґрунтованої класифікації щодо організаційних форм контролювання сільськогосподарських підприємств гальмує можливість висвітлення сутності даної системи на усіх рівнях управління організацією, особливо гостро постає дана проблематика за сучасних умов ринку. Так, на сьогоднішній день

актуальним є в основу класифікації контролювання, у відповідності до організаційних форм, врахувати безпосередньо структуру органів контролю, що виступають його суб'єктами. А це, в свою чергу, допоможе розмежувати контролювання сільськогосподарських підприємств на зовнішнє та внутрішнє. Зокрема, ми поділяємо думку Є. В. Калюги [52, с. 56], що зовнішнє контролювання має бути класифіковане на державне та приватне, а внутрішнє – на відомче (галузеве) та контроль власника (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Класифікація форм контролювання сільськогосподарських підприємств  
Джерело: побудовано автором на основі [52, с. 57]

При цьому під формою контролювання ми розуміємо зовнішній прояв конкретних дій, що сприяють контролю за певними об'єктами щодо їхньої кількісної, якісної та вартісної сторони. Таке розмежування можна пояснити різноспрямованістю окремих контролюючих органів підприємств у сільському господарстві. Більш того, завдяки запропонованій класифікації державне контролювання матиме можливість бути зосереджене виключно на питаннях з економіки, господарської діяльності й збереженні власності у різноманітних галузях народного господарства, міністерствах, комітетах, відомствах і, безумовно, на підприємствах [52, с. 57].

Зазначимо, що державне контролювання може здійснюватись усіма суб'єктами державного управління в межах їх повноважень, зокрема Рахунковою Палатою Верховної Ради України, Державним казначейством України, Державною податковою адміністрацією тощо. Що стосується

приватного контролювання, то воно може відбуватись за допомогою Аудиторської палати України, підпорядкованих їй аудиторськими фірмами або незалежними аудиторами [52, с. 58]. Відомче контролювання доцільно проводити, згідно чинного законодавства, на державних сільськогосподарських підприємствах на рівні штатних ревізорів, у той час як контроль власника здійснюється з його ініціативи органом, якому підпорядковане підприємство на правах власності з законодавчими та іншими нормативними документами [52, с. 59].

Окрім форм контролювання варто акцентувати увагу й на такій класифікаційній ознаці як час проведення. Так, можна розглядати державне попереднє, поточне відомче та аудиторське наступне контролювання. Говорячи про контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, ми можемо стверджувати, що саме поточне контролювання діяльності є невід'ємною складовою управлінського процесу в організації, тому що воно відбувається безпосередньо в момент здійснення господарських операцій та надає можливість оперативно реагувати на будь-які зміни [26, с. 375]. Безумовно, поточне контролювання діяльності підприємств у сільському господарстві можна проводити у різних напрямках, зокрема класифікуючи за характерними ознаками: за сферою, змістом, характером відносин між суб'єктами та об'єктами контролю, рівнем централізації, рівнем управління, за ступенем охоплення та спрямуванням, рівнем складності контролю тощо. Необхідно відмітити, якщо здійснювати реалізацію контролю з точки зору виділення складової у кожній зазначеній вище системі, утворюючи при цьому щільне контролювання, то наслідки проведення таких заходів будуть більш результативними. Такого роду розмежування обов'язків та градація систем контролювання на підприємстві спрощують роботу менеджерів у галузі сільського господарства, уникаючи випадків подвійного та повторного контролювання аналогічних об'єктів та операцій, що здійснюються.

Узагальнюючи результати проведених нами досліджень, ми дійшли висновку, що в основному в роботах вчених система поточного контролювання

не виділяється як самостійна, а згадується лише у якості різновиду контролю. Тому, ми поділяємо думку М. Д. Пецкович, що ґрунтовне дослідження та контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства неможливе без виокремлення систем поточного контролювання організацій та їхньої систематизації за певними класифікаційними ознаками. Під системою поточного контролювання сільськогосподарського підприємства необхідно розуміти сукупність взаємозалежних елементів – цілей, суб'єктів, об'єктів, засобів, методів та методик, нормативів, критеріїв тощо, які діють як єдине ціле для втілення контролювання саме в процесі здійснення робіт [101, с. 262]. Ми вважаємо, в сучасних умовах господарювання, найактуальнішим для галузі сільського господарства є класифікація поточного контролювання за сферами (рис. 1.4).

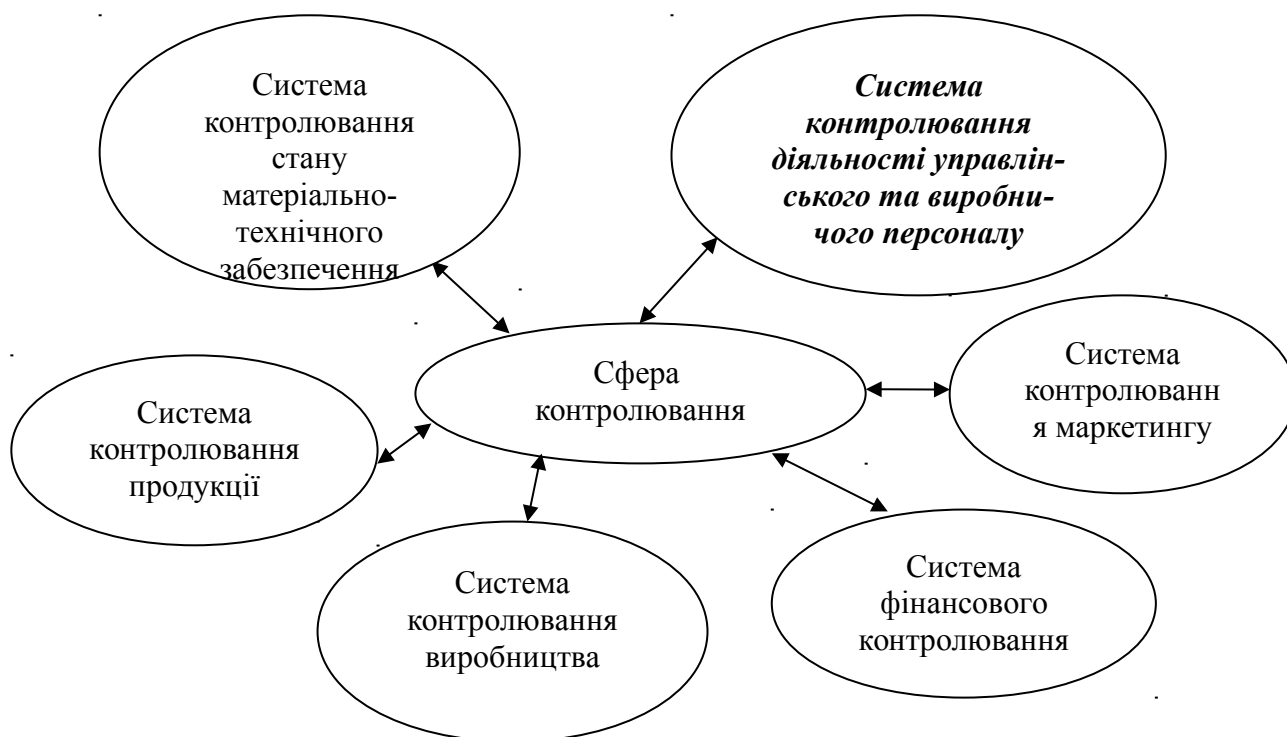


Рис. 1.4. Класифікація систем поточного контролювання сільськогосподарських підприємств за сферами

Джерело: доповнено автором на основі [101, с. 263]

Дослідження показують [18, с. 309; 21, с. 21; 101, с. 263], що система контролювання стану матеріально-технічного забезпечення має на меті оцінювати ступінь забезпеченості сільськогосподарських підприємств

ресурсами, необхідними для виготовлення продукції, на якій безпосередньо спеціалізується організація. Особлива увага повинна приділятися якості даних ресурсів, їх відповідності певним стандартам і нормам, уникаючи при цьому перевитрат під час здійснення операцій.

Слід відмітити, що в процесі перетворення ресурсів на сільськогосподарську продукцію доцільно та необхідно застосовувати систему контролювання виробництва. Так, головна мета даної сфери полягає у порівнянні фактичних показників із запланованими, а також виявлення певних відхилень під час проведення робіт. Не менш важливим елементом при цьому виступає система контролювання якості продукції сільськогосподарського підприємства, стратегія якої полягає у перевірці відповідності отриманої продукції встановленим критеріям, уникнення перевитрат матеріалів, виявлення браку та причин його виникнення й усунення в процесі виготовлення продукції.

Якщо ми говоримо про підвищення конкурентоспроможності продукції, вдосконалення маркетингових заходів, регулювання цінової політики на сільськогосподарську продукцію підприємства, то в такому випадку актуальним є використання системи маркетингового контролювання. Крім того, даний вид системи повинен бути щільно пов'язаним із системою фінансового контролювання, що охоплює безпосередньо фінансову сферу діяльності сільськогосподарського підприємства, контролює надходження та витрати, досліджує функціонування фінансових ресурсів для забезпечення його фінансової конкурентоспроможності, здійснює поточний фінансовий контроль [101, с. 264].

Характерною рисою функціонуючого сільськогосподарського підприємства є його здатність вчасно адаптувати управлінську та виробничу організаційну структуру до змін ринкового середовища. Швидке адекватне реагування на зміни зовнішнього середовища стає можливим лише у разі підвищеної адаптованості внутрішнього середовища, тобто здатності провідних спеціалістів підприємства аналізувати його будову, здійснювати виробничо-організаційну структурування підприємства, обґрунтовувати форми

внутрішнього економічного механізму підприємства, формувати систему внутрішньогосподарських підрозділів і економічних взаємовідносин між ними, розробляти внутрішньогосподарські плани, механізми обліку, контролю, стимулювання і відповідальності підрозділів, проводити діагностування внутрішнього економічного механізму підприємства [17, с. 85]. Саме тому особливу увагу, на нашу думку, необхідно приділяти системі контролювання діяльності управлінського та виробничого персоналу, впровадження якої сприятиме уникненню неналежного ставлення працівників до роботи, простоїв, недоопрацювань, шахрайства тощо. Зазначимо, що на сьогоднішній день науковці розглядають дану систему контролювання лише за змістом у вигляді системи контролювання суб'єктів сільськогосподарських підприємств. Ми вважаємо, що неврахування даної системи за сферою контролювання призводить до виникнення типових помилок, яких припускаються суб'єкти контролю в процесі реалізації покладених на них функцій. Більш того, виділення даної системи у окрему класифікаційну ознаку є доволі ефективним, тому що саме від якості роботи управлінського та виробничого персоналу залежать результати вище зазначених п'яти систем контролювання [26, с. 378; 34, с. 59].

Контролювання діяльності управлінського та виробничого персоналу має базуватися на відповідній нормативній базі, за допомогою якої відбуватиметься розмежування відповідальності за виявлені недоліки або ефективне функціонування підприємства у сільському господарстві. Наприклад, щоб врегулювати відносини між виробничим персоналом підприємства актуальним було б впровадження положення про цехи на виробництві, про форму внутрішньогосподарських відносин, трудову дисципліну тощо. Крім того, здійснювати контролювання саме управлінського персоналу с.-г. підприємства ми пропонуємо шляхом впровадження системи електронного доступу до службових приміщень. Даний захід пропонується впровадити для виявлення порушень з боку керуючого персоналу, застосовуючи обмежений доступ до приміщення. Зокрема, введення персональних електронних карток. Тому

запропонована нами система поточного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств надасть можливість раціонально використати наявні ресурси фірми та здійснити внутрішнє контролювання підприємства у відповідності до визначених пріоритетів.

Поряд із вище зазначеним можна говорити й про інші складові системи поточного контролювання сільськогосподарських підприємств за сферами, зокрема про блок контролюючих дій стосовно логістичної функції організації, про контролювання нематеріальних активів суб'єктів господарювання тощо. Проте, обмежуючись колом власних досліджень, вважаємо що початковим кроком у контролюванні поточної діяльності сільськогосподарських підприємств мають виступити сформовані нами блоки.

## **1.2. Методи оцінки рівня контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства в сучасних умовах господарювання**

На даний час нагальним постає питання ефективного управління та контролю на підприємствах агропромислового комплексу, мета якого полягає у формуванні дієвої системи, відповідно до якої на результати діяльності організації повинні впливати не лише чинники зовнішнього, але й внутрішнього середовища. Наскільки ефективно сформована система контролювання на підприємстві, настільки можна розглядати рівень адаптованості суб'єкту господарювання до умов, що висувають внутрішні та зовнішні фактори. Практичний досвід контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств доводить, що однотипне мислення керівників з приводу різнопланових питань призводить до руйнівних наслідків функціонування фірм. Пояснити таку тенденцію можливо тим, що застосування популярних й типових підходів саме для підприємств сільського господарства за умов інтеграційних процесів, що сьогодні набувають неабиякої актуальності, є доволі неприйнятними та невиправданими внаслідок цілої низки відмінностей щодо ведення господарської діяльності підприємств, їх контролювання, а також

досвіду й стилю управління. Так, актуальності набуває питання вибору таких показників, які вимагають спеціальної діагностики, та від результатів яких залежатимуть заходи щодо вдосконалення системи контролювання на підприємстві.

Проблематика діагностики контролювання діяльності сільськогосподарських підприємства виступає предметом дослідження вітчизняних та закордонних вчених, таких як Г. В. Давидов [38, с. 13–20], Є. В. Калюга [52, с. 94–97], І. В. Кривов'язюк [63, с. 141–142; 64, с. 3–257], О. С. Мельник [77], О. В. Мороз [89, с. 4–165], В. П. Пантелеев [98, с. 78], М. Д. Пецкович [77], Р. А. Сагайдак [117], О. А. Сметанюк [89, с. 4–165], З. М. Соколовська [120, с. 10–119], С. Д. Хассетт [154, с. 124], Г. О. Швиданенко [143, с. 7–190] та інші.

У відповідності до сфери застосування контролю можна говорити про економічну та управлінську діагностику, діагностику кризи розвитку підприємства, бізнес-діагностику, діагностику економічної системи, діагностику проблеми. Процесу діагностування притаманні такі риси: 1) на етапі виявлення причин, які впливають на проблему, що стоїть перед підприємством, найчастіше використовуються формалізовані суб'єктивні методи одержання даних, зокрема спостереження, опитування, тести, бесіди; 2) аналіз та оцінка фактів не завжди мають кількісні характеристики, часто відсутні критерії та база для порівняння; 3) при побудові причинно-наслідкового зв'язку виникнення проблеми дуже часто не використовуються сучасні економіко-математичні методи [64, с. 68].

Невід'ємним елементом системи поточного контролювання діяльності підприємства є методи, за допомогою яких суб'єкти системи отримують інформацію про стан контрольованого об'єкта. Методи контролювання – це способи та прийоми цільового ідентифікування певних параметрів функціонування підприємства та дослідження їх відповідності встановленим критеріям й стандартам. Методи контролю обираються керівною системою



відповідно до цілей контролю, особливостей та характеристик об'єктів контролю, охоплення контролем генеральної сукупності [63, с. 142; 77].

За таких обставин можливе вирішення поставленого питання різними способами. Зокрема, для того, щоб здійснити контроль за відхиленнями у керованій системі на підприємстві, може бути впроваджено підхід на основі випереджаючого контролю. Отже, власник підприємства прагне встановити різницю між очікуваними, що були розраховані на основі екстраполяції, та фактично отриманими результатами діяльності сільськогосподарського підприємства. Проте для організації певного виду контролювання, як складового елементу відповідного принципу управління підприємством, виникає необхідність в отриманні значного обсягу нової інформації; в розробці неординарних методів вимірювання й побудові графіків та процедур оцінювання, обробки даних; а також в активній участі та підтримці всіх рівнів управління й контролю. Особлива увага приділяється довгостроковому плануванню та прогнозуванню майбутніх подій фірми, головний принцип яких полягає у кількісному визначенні поставлених цілей. Найпоширенішим способом проведення такого роду досліджень можна вважати екстраполяцію минулих подій, при якій зміни здійснюватимуться хоча й послідовно, проте прискорено [28, с. 23; 31, с. 56]. А це говорить про те, що прогресивна реакція на такі зміни, враховуючи досвід минулого, виключається.

Слід зазначити, що найпоширенішим методом оцінки контролювання діяльності сільськогосподарських підприємства є діагностики саме фінансового стану. Так, О. В. Мороз та О. А. Сметанюк, оцінюючи контролювання суб'єктів господарювання, вважають за необхідне визначити рівень кризових явищ, що відбуваються в організації, акцентуючи увагу на тому, що банкрутство та криза є поняття-синоніми лише у випадку фінансової кризи. За інших обставин, система контролювання діяльності підприємства у галузі сільського господарства може перебувати в економічній, інноваційній, фінансовій, управлінській та інших кризах, у той час як банкрутство – це лише кінцевий етап фінансової кризи [89, с. 49]. Однак кожне кризове явище може спричиняти

“відмирання” підприємства, що водночас вказує на його банкрутство, тому методики прогнозування кризи можна умовно назвати методиками прогнозування банкрутства. Більш того, дослідження вітчизняних і закордонних авторів [38, с. 13–20; 120, с. 10–119; 143, с. 7–190; 156; 169, с. 9] підтверджують достовірність того факту, що практично усі методики прогнозування банкрутства підприємств, на яких внутрішнє контролювання здійснюється неналежним чином, зводяться до діагностики фінансового стану функціонуючих суб’єктів. При цьому результати контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства відображаються в економічних показниках у вигляді кількісної та якісної оцінки досліджуваних процесів [64, с. 67].

Останнім часом з урахуванням інтеграційних процесів, що безпосередньо відбуваються й в аграрному секторі України, набуває розповсюдження контролювання підприємств у сільському господарстві з використанням підприємницького контролю. Сутність такого підходу полягає в тому, що екстраполяція сьогоденного стану доповнюється прогнозом позитивних і негативних можливостей за рахунок проведення ретельного й всебічного аналізу тенденцій зовнішнього та внутрішнього середовища. Акцентується увага на переформатуванні цілей досліджуваного об’єкта, при цьому відбувається зміна колишніх пріоритетів цілей фірми та доповнення соціальних цілей. Унікальність даної методики полягає в тому, що саме для сільськогосподарських підприємств з’являється певна гнучкість у контролюванні. Контроль підприємницького типу виходить з того, що майбутні події не мають ніякого зв’язку з минулим організації, а з огляду на це, методичними підходами до внутрішньогосподарського контролю стає попередження небажаних відхилень, в тому числі й вибір стратегічного управління, врахування конфлікту інтересів, зв’язок контролю з мотивацією персоналу тощо [98, с. 78].

Враховуючи сучасні тенденції розвитку та функціонування підприємств сільського господарства набуває значущості застосування більш складних

методів контролювання організацій. А це, в свою чергу, говорить про те, що на певній стадії циклу розвитку фірми керівництво повинно підбирати відповідні контрольні заходи. Так, актуальності набирає “нетрадиційний” метод контролювання діяльності підприємства, що не враховує минулого досвіду суб’єкта господарювання, а базується на трьох складових контролю, зокрема: об’єкт контролю, суб’єкт контролю та контрольні дії. Щодо рішення за результатами контролю, то їх приймає керівник суб’єкта контролю або суб’єкт, в інтересах якого даний контроль здійснювався [28, с. 24]. Інакше кажучи, застосування такого методу контролю полягає в тому, що суб’єкт управління перевіряє, як об’єкт управління виконує його розпорядження. Проте на даному етапі контроль не повинен передбачати лише виконання ланцюга підпорядкованості, а, перш за все, він повинен здійснюватись як процес, що забезпечує досягнення поставлених цілей підприємства, мотивуючи не лише керівну верхівку, але й увесь персонал фірми. Більш того, удосконалення засад організації та методів контролю діяльності підприємств у сучасних умовах потребує розробки нових принципів його здійснення [117, с. 7]. Такими, на нашу думку, можуть бути принципи, запропоновані В. П. Пантелєєвим: підзвітності й відповідальності перед ініціаторами контролю, єдності з управлінськими процесами, прозорості [32, с. 132]. Проте навіть дотримуючись таких принципів при здійсненні перевірок результатів діяльності сільськогосподарських підприємств контролюючими органами влади відбувається зміна рівня істотності, що завжди може мати різноспрямований вплив на ризик щодо бракуванню достовірності фінансової звітності чи визнання такої звітності навпаки достовірною, що, в свою чергу, містить істотні викривлення. Так, під ризиком контролю доцільно розуміти ризик визнання достовірною фінансову звітність з істотними викривленнями. Більш того, такого роду ризик доцільно назвати пріоритетним ризиком контролю, оскільки на практиці виникають й менш важливі ризики, наприклад, при бракуванні достовірної звітності в усіх істотних відношеннях [23, с. 124; 31, с. 57].

Необхідно підкреслити й те, що ризик виникає при здійсненні будь-якої форми контролю, зокрема при ревізії або тематичній перевірці. Враховуючи те, що керівні органи влади при проведенні контролю підприємств сільського господарства застосовують переважно ймовірно-статистичні методи, виникає так званий професійний ризик, від рівня якого залежить не лише матеріальна, але й моральна відповідальність перевіряючого. Тож, якщо проводячи контроль перевіряючий не виявив істотних викривлень у фінансовій звітності, хоча й на підприємстві мали місце безгосподарність, втрата й нераціональне використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, то його можна обвинувачувати як у некваліфікованій роботі, так і некомпетентності стосовно даної справи. Тому, ми поділяємо думку Є. В. Калюги [52, с. 94] та С. Д. Хассетта [154, с. 124], що необхідно змінити підходи стосовно оцінювання результатів діяльності підприємств при проведенні певного виду контролю, і, перш за все, на законодавчому рівні доцільно визначити поріг істотності.

На рівень загального ризику контролю може впливати низка факторів, таких як: обсяг фінансового-господарської діяльності; професійна підготовка спеціалістів; загальний концептуальний підхід щодо здійснення контролю; зміни в нормативно-правовій системі країни; ступінь комп'ютеризації обліку; надійність системи внутрішнього контролю у сільськогосподарського підприємства; частота зміни керівництва та особисті характеристики керівників; кількість нестандартних для конкретного сільськогосподарського підприємства операцій тощо. Тому, узагальнюючи вище наведені фактори, ми можемо стверджувати, що ризик контролю доцільно зобразити у вигляді трьох складових, що містять внутрішньогосподарський ризик, ризик при проведенні контролю та ризик невиявлення.

Враховуючи погляди Є. В. Калюги [52], О. С. Мельник [77], В. П. Пантелеєва [98] під внутрішнім ризиком необхідно розуміти суб'єктивно визначену перевіряючим ймовірність появи істотних викривлень у бухгалтерському обліку, однотипній групі господарських операцій, фінансовій звітності підприємства до того, як такі викривлення буде виявлено в системі внутрішнього контролю. Більш того, при оцінці саме внутрішнього ризику

перевіряючий орган влади повинен враховувати й аналізувати: 1) умови і методи ведення господарської діяльності сільськогосподарським підприємством, зокрема умови конкуренції, зміни в податковому законодавстві; 2) місцезнаходження досліджуваного підприємства, його транспортні проблеми, великі обсяги реалізації продукції за нестабільної економічної ситуації; 3) штат й організацію діяльності, наприклад, переоцінку керівництвом ефективності внутрішнього контролю; 4) доходи та плани оперативної діяльності, зокрема зниження кількості або якості продукції, що реалізується, а також істотні відхилення за результатами інвентаризації; 5) майно, в тому числі значне зниження його вартості, що може бути однією із ознак банкрутства сільськогосподарського підприємства; 6) ліквідність та фінансування, і в першу чергу, це стосується нестачі оборотного капіталу та непередбачуваних збитків. При розрахунку внутрішнього ризику, як правило, розповсюдженими виступають методики PEST та SWOT аналізу.

Що стосується ризику контролю, то при його оцінці слід враховувати, що від якості перевірки системи внутрішнього контролю залежить і обсяг робіт, які повинен виконувати перевіряючий, і терміни перевірки. Сума витрат на підтримання внутрішнього контролю не повинна перевищувати обсягу очікуваних збитків через його неефективність за аналогічний період. Крім того, оцінюючи даний вид ризику варто врахувати основні фактори, що впливають на нього. Такого роду дані розкриваються у засобах контролю, а саме: стилі керівництва; організаційній структурі сільськогосподарського підприємства; його кадровій політиці; правильності ведення обліку та складання фінансової звітності; вчасності надання інформації керівництву про наявність помилок і зловживань; розробці процедур щодо захисту від несанкціонованого доступу до документів, записів, майна; наявності системи внутрішнього контролю [52, с. 97].

Необхідно акцентувати увагу й на тому, що систему внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства оцінюють для того, щоб зрозуміти організаційно-управлінську структуру фірми, скласти план проведення перевірки й виявити при цьому так звані “вузькі місця”, що

підлягають поглибленому контролю. А це говорить про те, що дані, надані службою внутрішнього контролю, можуть бути менш надійними порівняно з отриманими за допомогою спеціально розроблених запитань, застосовуваних у процесі тестування.

Особливої уваги у складі загального контрольного ризику потребує ризик невиявлення, під яким слід розуміти суб'єктивно визначену перевіряючим ймовірність того, що застосовувані під час проведення перевірки методи унеможливають виявлення реальних порушень, що спричиняють окремо чи разом істотний вплив. На ступінь такого ризику впливає фактор повторності перевірки. Так, якщо перевіряючий проводить перевірку на сільськогосподарському підприємстві не вперше, він вже знає його організаційні й технологічні особливості та “вузькі місця” діяльності. Проте, якщо він перевіряє дане підприємство вперше, то ризик невиявлення помилок значно збільшується [23, с. 126].

Ризик невиявлення поділяється на два основні блоки: 1) аналітичний ризик, що має на увазі небезпеку припущення помилок у процесі здійснення методичних прийомів аналізу; 2) статистичний ризик, що розкриває ймовірність невиявлення значних помилок у процесі вибіркової перевірки. Говорячи про аналітичний ризик, ми маємо на увазі використання перевіряючим неправдивої або недостатньо правдивої інформації; порівняння даних за різні звітні періоди без урахування їх порівнянності; наявність помилок, що мають місце у процесі розрахунку відносних величин і коефіцієнтів, на підставі яких можна зробити певні висновки; наявність істотних відхилень у значенні облікових величин; ступінь розуміння мети аналізу та можливостей обраних методів; недостатність у перевіряючого професійних навичок.

Статистичний ризик повинен неодмінно розкривати: а) вибір помилкових методів підготовки вибірки, наприклад, замість добирання об'єктів для вибірки за кількісними показниками їх добирають за показником якості; б) наявність помилок у визначенні обсягу вибірки та її формуванні; в) використанні у вибірковій сукупності непорівнянних даних; г) необґрунтованість застосування

вибіркового методу замість суцільного; д) розмір припущеної помилки за вибіркою не відповідає дійсності.

Отже, ми можемо зробити висновок, що за сучасних умов господарювання наукові дослідження щодо методів оцінки рівня контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства не мають однозначного алгоритму, який дозволив би професійно обґрунтувати рівень системи контролювання, що має місце в конкретній організації. Більш того, ми з'ясували, що головна увага акцентується на первинній ланці управління – підприємстві, а зі зміцненням ринкової економіки роль зовнішнього контролювання, завдяки поширенню економічної свободи суб'єктів господарювання, знижується, що відповідно надає поштовх зростанню значущості внутрішнього контролювання на підприємствах сільського господарства. Тому, на наш погляд, комбіноване застосування згаданих методів оцінки рівня контролювання сільськогосподарських підприємств сприятиме виявленню об'єктивних результатів дослідження. Враховуючи зазначені методики нами було розроблено власний науково-методичний підхід щодо ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, що базується на застосуванні мережевого планування управління. Саме мережеве планування дозволяє адекватно сформулювати систему контролювання в сільськогосподарських підприємствах, особливо при випуску нової конкурентноздатної продукції рослинництва. Його перевага полягає в тому, що враховує не тільки контролювання загальної тривалість комплексу проектно-виробничої та фінансово-економічної діяльності, але й тривалість та послідовність здійснення окремих процесів у галузі сільського господарства, а також потребу необхідних економічних ресурсів. Мережеві графіки ефективно застосовувати як на великотоварних широкоспеціалізованих сільськогосподарських підприємствах, так і на малих за розмірами та вузькими за спеціалізацією організаціях, тому що саме такі графіки є основою не лише для планування довгострокових робіт, але і їхньої

координації між керівниками та виконавцями проектів, а також для визначення необхідних виробничих ресурсів та їхнього раціонального використання.

### **1.3. Характеристика методичних підходів до моделювання ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств**

Сучасний рівень економічного розвитку вітчизняних сільськогосподарських підприємств характеризується збільшенням ролі інформаційних технологій як ключового фактора забезпечення конкурентоспроможності, при якому може мати місце автоматизація управління інформаційними потоками внутрішнього контролювання діяльності організації [114, с. 58; 137, с. 198]. Проте таким підприємствам не вистачає належних теоретичних та практичних навиків, тому доречним виступає процес моделювання, який передбачає застосування кардинально нових методів побудови моделей стосовно керування сільськогосподарськими підприємствами.

Питанням економіко-математичного моделювання із застосуванням мережевого планування присвячені праці таких вчених як: Ф. Г. Ващук [8, с. 284–315], М. М. Глушик [75, с. 84–94], Н. В. Ліпчіу [72, с. 134–137], О. Є. Лугінін [73, с. 78–90], В. М. Нелеп [94], М. Є. Рогоза [114, с. 58], М. В. Руснак [116], А. А. Скляр [114, с. 58], М. А. Федотова [132, с. 76–79] тощо. Проте й досі науковцями не виведено ефективної методики побудови економіко-математичної моделі ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування.

Помилковим, на наш погляд, є твердження про те, що контролюванням діяльності сільськогосподарських підприємств, розробкою планів щодо його ефективного впровадження в межах організацій повинні займатись молоді спеціалісти, що починають свою кар'єру та які мають хист і здатність швидко адаптуватись до змін у інформаційних технологіях. Насправді вони можуть виступати консультантами, але не відповідальними особами, на яких покладено



повноваження за перебігом подій з приводу контролю на підприємстві. Так, наприкінці 20-х років С. Г. Струмилін [72, с. 134] говорив про те, що при плануванні системи контролювання на підприємстві, перш за все, повинна бути конкретна програма досягнення поставленої мети, що міститиме якомога менше витрат часу та зусиль. Однак ми також повинні враховувати специфічні особливості галузі сільського господарства, такі як: сезонність, залежність від природних умов, суперечливість дії біологічних та виробничо-економічних факторів, що спонукають до раціонального підходу формування внутрішнього контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.

Для того, щоб адекватно побудувати систему контролювання окремих процесів у сільськогосподарському підприємстві необхідно враховувати як зовнішні, так і внутрішні фактори впливу [132, с. 78; 139, с. 14]. Якщо ж в межах організації неможливо вплинути на зовнішні чинники, то це не означає, що менеджери сільськогосподарського підприємства не можуть передбачити їхні зміни, мінімізуючи при цьому негативні наслідки або максимізуючи вигоду. Важливим кроком на даному етапі повинна виступити система впливу внутрішніх факторів, які деталізуються окремо для кожного рівня системи контролювання з урахуванням певних особливостей.

У теорії управління підприємствами у галузі сільського господарства існує низка проблем, що потребують постійного вирішення. Серед них можна виділити такі принципово важливі, як оптимізація процесу стратегічного планування контролювання діяльності організацій, визначення оптимальної величини бюджету щодо контролюючих заходів та його структури, оптимізація процесу контролю на підприємстві, всебічна оцінка ефективності політики контролювання тощо [40, с. 12]. Саме такого роду питання пояснюють посилення ролі економіко-математичних моделей, зокрема оптимізації структури виробництва та одержання інформації при їх розв'язанні, що дає можливість раціоналізувати процес адаптації сільськогосподарських підприємств до змін, що диктує науково-технічний прогрес.

Так, особливої уваги заслуговують методи випереджального контролю, основними серед яких є: 1) складання прогнозів. Наприклад, підприємство в результаті проведеного прогнозування одержить інформацію про те, що збут його продукції очікується нижче бажаного рівня. На цьому етапі керівники можуть розробити нову програму щодо контролювання збутової діяльності підприємства із застосуванням нової рекламної політики, зокрема розширення збуту або початок виробництва нової сільськогосподарської продукції з тим, щоб наступний прогноз був більш сприятливим; 2) розробка бюджетів готівки для покриття ймовірних потреб; 3) мережеве планування, наприклад метод оцінки і перегляду програм [94]. На нашу думку, саме на мережевому плануванні доцільно акцентувати увагу керівникам підприємств у галузі сільського господарства при побудові раціональної системи контролювання діяльності організації. Адже мінімізація мережі виконання запланованих робіт на підприємстві, знаходження самого короткого шляху втілення запланованих заходів контролювання, визначення максимального потоку та одночасна мінімізація вартості існуючих потоків у мережі з обмеженими пропускними здатностями сьогодні набувають актуальності. Зазначені заходи виступають типами моделей для оптимізації задачі на мережі.

Ми вважаємо, що застосування мережевого планування управління в сільськогосподарських підприємствах доцільне та ефективне тоді, коли необхідно побудувати єдиний механізм управління конкретними операціями, зокрема контролювання діяльністю організації. При цьому на меті постають завдання: поєднати виконання певних робіт між значною кількістю персоналу за часом, вартістю, ресурсами та іншими техніко-економічними показниками. Тому дана модель може бути влучно описана саме за допомогою методів мережевого планування із застосуванням мережевих графіків. Мережева модель являє собою безмасштабне графічне зображення запланованого процесу та відтворює взаємозв'язок і послідовність робіт, що містить даний процес.

Система мережевого планування управління контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства складається з наступних етапів:

1) виявлення робіт, які необхідно виконати в процесі контролювання діяльності агрофірм; 2) побудова мережевого графіку на основі попередньо складеного переліку робіт та зв'язків між ними; 3) встановлення кількісних оцінок стосовно кожної роботи (час, вартість, ресурси); 4) розрахунок параметрів мережевого графіку; 5) аналіз і оптимізація мережевого графіку з метою отримання оптимальних показників (мінімальний час робіт, мінімальна вартість робіт, максимальна економія ресурсів); 6) використання мережевого графіку з метою управління ходом робіт [73, с. 78–79]. Аналізуючи джерела [54; 57; 67; 68; 71; 76; 128] ми дійшли висновку, що на практиці при застосуванні мережевого планування керівники підприємств у якості початкової інформації використовують час або витрати. Ми поділяємо дану позицію авторів і вважаємо, що час виконання робіт та їх вартість повинні виступати невід'ємними елементами в процесі побудови ефективної моделі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.

Зазначимо, в процесі контролювання діяльності підприємства доводиться виконувати значну кількість дій або процесів, за допомогою яких досягають певних результатів і які пов'язані у часі (такі дії в моделюванні називають роботами). При цьому розпочати одні роботи (за винятком початкової) можна лише тоді, коли виконано одну або кілька інших підготовчих робіт. Інформацію про взаємозв'язок і порядок виконання всіх робіт системи контролювання найчастіше подають за допомогою оргграфа, який доповнюють певними числовими даними, такими як кількість часу, потрібного для завершення конкретних робіт; час початку певної роботи; номери вершин графа і т. д. Такий оргграф називають мережевим оргграфом даної системи контролювання діяльності підприємств. Крім того, на мережевих графах дугами необхідно виділяти процеси виконання робіт або самі роботи, а вершинами – відповідні події, що настають в результаті виконання однієї або кількох робіт [8, с. 292; 75, с. 92]. У мережевому графіку, як правило, існує дві вершини – початок та завершення всього процесу, всі інші вершини вважають проміжними.

Побудова мережевого графіку повинна здійснюватись за встановленими правилами. Перш за все, потрібно скласти перелік робіт, які необхідно виконати для реалізації проекту. Такого роду списки можуть бути деталізованими або укрупненими. У відповідності до списку робіт обов'язково складається й список подій. Якщо подія, яка виступає завершенням операцій  $D_1, D_2, \dots, D_n$  надає можливість розпочати операції  $Q_1, Q_2, \dots, Q_m$ , то на мережевому графіку це можна зобразити наступним чином (рис. 1.5).

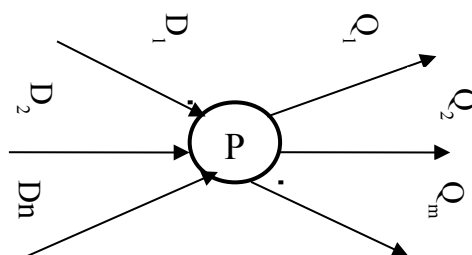


Рис. 1.5. Зображення події, яка виступає завершенням операцій  $D_1, D_2, \dots, D_n$  і початком операції  $Q_1, Q_2, \dots, Q_m$ , на мережевому графіку

Джерело: побудовано автором на основі [8, с. 293; 75, с. 93].

Якщо ж операція  $D_3$  йде за операціями  $D_1$  і  $D_2$ , а  $D_4$  йде лише за  $D_2$ , причому завершення операцій  $D_1$  і  $D_2$  дає подію  $P$ , то вводять додаткову подію  $P'$  і фіктивну операцію  $D$  (рис. 1.6). Зауважимо, що фіктивною вважають роботу тоді, якщо її виконання не потребує витрат часу. В даному випадку робота  $D$  полягає в тому, що за допомогою додаткової події  $P'$  відображає той факт, що  $D_4$  не залежить від  $D_1$ , а  $D_3$  залежить від  $D_1$  і  $D_2$ .

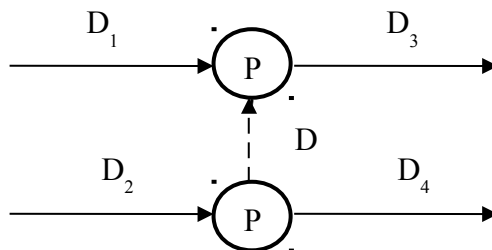


Рис. 1.6. Зображення додаткової події та фіктивної операції на мережевому графіку

Джерело: побудовано автором на основі [8, с. 294].

Також варто зазначити, якщо між подіями  $P_1$  і  $P_2$  відбуваються дві паралельні операції  $D_1$  і  $D_2$ , то використовують одну допоміжну подію і фіктивну операцію (рис. 1.7). Якщо мають місце декілька паралельних операцій, то вводять відповідну кількість допоміжних подій і фіктивних операцій.

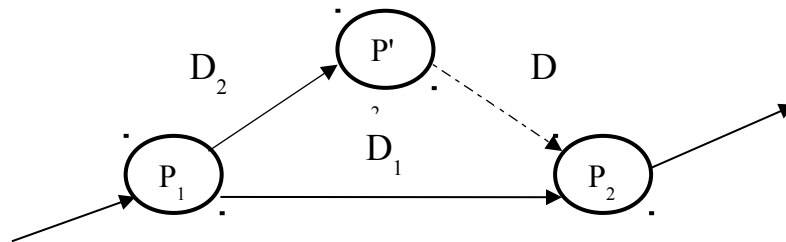


Рис. 1.7. Зображення двох паралельних операцій на мережевому графіку

Джерело: побудовано автором на основі [8, с. 295].

Особливу увагу при побудові мережевого графіку доцільно приділяти так званим тупиковим подіям, тобто таким проміжним подіям, які не дають початку будь-якій іншій роботі. Зокрема, на рис. 1.8 тупиковою виступає подія  $P_5$ . Більш того, якщо виникають хвостові події – такі проміжні події, яким не передують ніяка робота, то мережевий графік вважається неідеальним. Так, на рис. 1.8 хвостовою є подія  $P_3$ . На мережевому графіку не повинно бути орциклів, тому що в такому випадку створюється практично неможлива

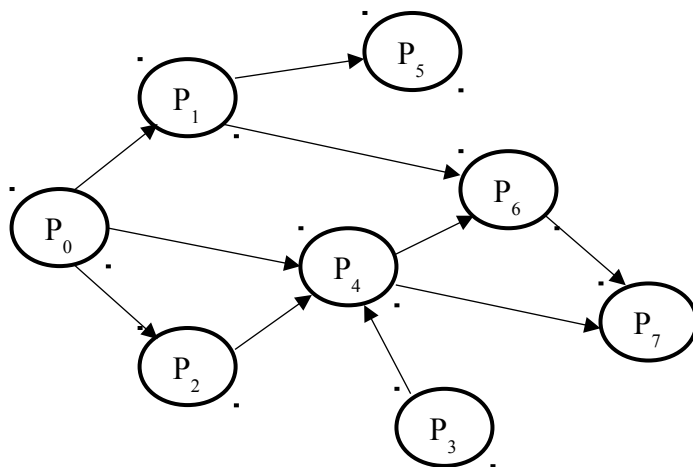


Рис. 1.8. Зображення тупикових та хвостових подій на мережевому графіку

Джерело: побудовано автором на основі [75, с. 97].

ситуація, коли кожна операція з орциклу фактично ніколи не може початися, тобто її початок залежить від виконання інших операцій даного циклу.

Що стосується нумерації вершин, то, як правило, застосовують спосіб викреслювання дуг. Для цього спочатку вершини розбивають на ранги, а потім нумерують. Отже, вершини, в які не заходять жодна із дуг, називають вершинами рангу 0. Після цього викреслюють усі дуги, які виходять з вершини рангу 0. Ті вершини, в які не заходить, крім цих, жодна дуга, називають вершинами першого рангу. Зазначимо, що така вершина, хоча б одна, обов'язково буде присутня на будь-якому мережевому графіку, бо відсутні орцикли. Далі з усіх вершин першого рангу викреслюють дуги, які виходять із них, а вершини, які мають вхідні дуги розглянутих двох видів, присвоюють ранг 2. Аналогічно відбувається розбивка наступних рангів.

Після того, як відбулась розбивка на ранги, необхідно здійснити нумерацію вершини. При цьому зазначимо, коли налічується кілька вершин одного рангу, то вимальовується неоднозначна нумерація, так як в межах певного рангу нумерувати вершини можна в довільному порядку, проте для кожної дуги повинно виконуватись співвідношення  $r < s$ .

Відомо, що мережеве планування контролювання діяльності підприємств в галузі сільського господарства може містити велику кількість робіт та подій, тому доречним є виділення невеликої кількості пріоритетних заходів, за виконанням яких буде зручно здійснювати контроль. Саме такий підхід створює умови застосування методу критичного шляху, що на сьогоднішній день керівниками сільськогосподарських підприємств з приводу планування діяльності організацій майже не набув практичного застосування. Так, критичний шлях показує найдовший у часі ланцюг робіт, які ведуть від початкової до завершальної події. Для здійснення ефективного контролювання на підприємстві необхідно, щоб усі події на критичному шляху настали не пізніше запланованих строків. При цьому доцільно враховувати, що затримка будь-якої події на критичному шляху безпосередньо призводить до затримки

виконання всього процесу контролювання. Завершальним етапом у побудові економіко-математичної моделі є її оптимізація щодо скорочення часу або зменшення витрат на заходи контролювання.

Підводячи підсумки, варто відзначити, що сьогодні переважна більшість сільськогосподарських підприємств фінансово неспроможні фінансувати навчання і підвищення кваліфікації працівників у напрямку автоматизації як виробничих, так і управлінських процесів; керівники не вбачають економічного сенсу цих заходів, і лише невелика частка підприємств по можливості інвестують у свій людський капітал шляхом фінансування навчання своїх працівників, придбання фахової літератури, сплачуючи за короткострокові курси чи лекції фахівців з актуальних проблем [84, с. 291]. На нашу думку, за таких обставин доцільне інвестування у людський капітал лише здібного, талановитого та наполегливого до праці персоналу, який має неординарний підхід з приводу управління сільськогосподарськими підприємствами з використанням новітніх технологій, що гарантуватиме окупність вкладених коштів за короткий проміжок часу, а головне – мінімізуватиме вартість контролювання діяльності організацій, скорочуючи при цьому часову межу.

Таким чином, виконані дослідження теоретико-методичних засад організації контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств довели, що на сьогоднішній день не існує єдиного підходу щодо тлумачення поняття “контроль в сільськогосподарському підприємстві”, а положення, що висвітлені в законодавчій базі України, виступають об’єктом дискутування серед видатних вітчизняних та закордонних науковців і економістів-практиків. Контроль у сільськогосподарських підприємствах України виступає невід’ємною часткою управління функціонуючою організацією, який розглядають як функцію та безпосередній процес, спрямований на досягнення цілей підприємства і який водночас є результатом дій керівного складу персоналу організацій щодо планування, організації й моніторингу їхньої діяльності.

Узагальнюючи погляди видатних вчених-економістів, ми дійшли висновку, що більшість науковців взагалі не розмежовують поняття “контроль” та “контролювання” як у сільськогосподарських підприємствах, так і на підприємствах усіх галузей економіки. Нами було виявлено, що сутність поняття “контроль в сільськогосподарському підприємстві” може розкриватися з погляду чотирьох складових: як механізм, як система, як функція, як процес.

Встановлено, що поняття “контролювання сільськогосподарського підприємства” є набагато ширшим, ніж поняття “контроль”, тому з метою уникнення невизначеності у тлумаченні даних термінів автором запропоновано під контролюванням сільськогосподарського підприємства розуміти стабільну систему, що охоплює всю діяльність підприємства у сільському господарстві, зобов’язання і відповідальність за здійснення якої мають бути чітко окреслені й раціонально розподілені між учасниками господарювання. Контроль виступає лише в якості елемента цієї системи, дії, яка відбувається у певний проміжок часу і є однією із функцій управління. Як наслідок, розширено понятійний апарат щодо управління підприємством та посилено обґрунтування теоретичної основи здійснення контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.

Виявлено, що в роботах науковців система поточного контролювання в основному не виділяється як самостійна, а згадується лише у якості різновиду контролю, проте саме поточне контролювання діяльності є ваговою складовою управлінського процесу в організації, тому що воно відбувається безпосередньо в момент здійснення господарських операцій та надає можливість оперативно реагувати на будь-які зміни сільськогосподарського підприємства. Так, нами запропоновано вдосконалити класифікаційні ознаки систем поточного контролювання за сферами, доповнивши системою контролювання діяльності управлінського та виробничого персоналу, впровадження якої сприятиме уникненню неналежного ставлення працівників до роботи, простоїв, недоопрацювань, шахрайства тощо. Зазначимо, що на сьогоднішній день дослідники розглядають дану систему контролювання лише за змістом у вигляді



системи контролювання суб'єктів сільськогосподарських підприємств. Ми вважаємо, що неврахування даної системи за сферою контролювання призводить до виникнення типових помилок, яких припускаються суб'єкти контролю в процесі реалізації покладених на них функцій. Більш того, виділення даної системи у окрему класифікаційну ознаку є доволі ефективним, тому що саме від якості роботи управлінського та виробничого персоналу залежатимуть результати інших складових систем поточного контролювання. Контролювання діяльності управлінського та виробничого персоналу має базуватися на відповідній нормативній базі, за допомогою якої відбудуватиметься розмежування відповідальності за виявлені недоліки або ефективне функціонування підприємства у сільському господарстві.

Встановлено, що саме на мережевому плануванні доцільно акцентувати увагу керівникам сільськогосподарських підприємств. На нашу думку, використання такого підходу гарантуватиме окупність вкладених коштів за короткий проміжок часу, мінімізуючи витрати на контроль та скорочуючи при цьому часову межу.

## РОЗДІЛ 2

### ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ КОНТРОЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ У ГАЛУЗІ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

#### 2.1. Контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств органами зовнішнього державного контролю

Подальший розвиток різних галузей економіки України, особливо в умовах ринку, призводить до істотних змін в управлінні підприємствами усіх форм власності. Такі реформування, перш за все, обумовлені зовнішніми факторами, зокрема глобалізацією та інтернаціоналізацією економічних процесів, виникненням сучасних вимог ведення бізнесу, набуттям значущості корпоративного управління, соціальними проблемами сьогодення, застосуванням уніфікованих правил ведення бухгалтерського обліку, аудиту тощо. Безумовно, сільськогосподарські підприємства не є виключенням. Тому для їхньої адаптації в ринкових умовах господарювання нагальним постає завдання щодо вдосконалення існуючого контролю діяльності підприємства як однієї із важливих функцій управління.

Контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства на зовнішньому рівні, а також формування факторів впливу на вибір об'єкта контролю досліджували В. О. Власов [13, с. 120–122], В. О. Гавриленко [15, с. 122–126], Н. В. Лазарева [70], Л. І. Михайлова [83, с. 9–31], М. Ф. Огійчук [178, с. 182–185; 177, с. 39–44], Т. А. Ротова [115, с. 87–88], Р. П. Сагайдак [117; 118, с. 166–169] та інші. Проте залишились поза увагою дослідження науковців щодо контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств органами державної податкової адміністрації.

За підсумками першого півріччя 2011 року в рейтингу розвитку агропромислового комплексу України Міністерства аграрної політики та

продовольства України Полтавська область посіла перше місце [130]. Лідерство Полтавщини серед інших областей України саме в галузі сільського господарства можна пояснити як результат наполегливої праці, спільних зусиль всіх, хто причетний до сільськогосподарської галузі, зокрема: керівників господарств, спеціалістів, тобто тих, від кого залежить якісне виконання прийнятих рішень і поставлених завдань – рядових працівників [33, с. 60]. Визначальним є й те, що протягом усього періоду було забезпечено ритмічне функціонування галузей рослинництва і тваринництва, системні заходи щодо вдосконалення технологій вирощування сільськогосподарських культур, поліпшення роботи у насінництві, покращення технічної бази, реалізацію програм розвитку тваринництва, ряду комплексних програм та впровадження низки інвестиційних проектів у галузі сільського господарства.

За результатами проведених нами досліджень, було з'ясовано, що на початок 2011 р. за розподілом суб'єктів Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України у Полтавській області за видами економічної діяльності частка підприємств, що спеціалізуються на сільському господарстві, мисливстві, лісовому господарстві, рибальстві та рибництві склала 10,4% від загальної кількості підприємств, опанувавши при цьому п'яту позицію [86, с. 87-88]. Лідерами виступили підприємства, що займаються торгівлею, ремонтом автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку (22,8%); наданням комунальних та індивідуальних послуг, діяльністю у сфері культури та спорту (15,5%) тощо. Зазначимо, що із зареєстрованих суб'єктів Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України у Полтавській області саме у сільському господарстві налічується 97,4% зі статусом юридичної особи (рис. 2.1).

Проте, враховуючи вище наведену інформацію, необхідно акцентувати увагу на тому, що кількість зареєстрованих та дійсно функціонуючих сільськогосподарських підприємств кардинально відрізняється. Так, на початок 2011 р. за організаційно-правовими формами господарювання на Полтавщині саме у сільському господарстві найбільшу кількість діючих підприємств

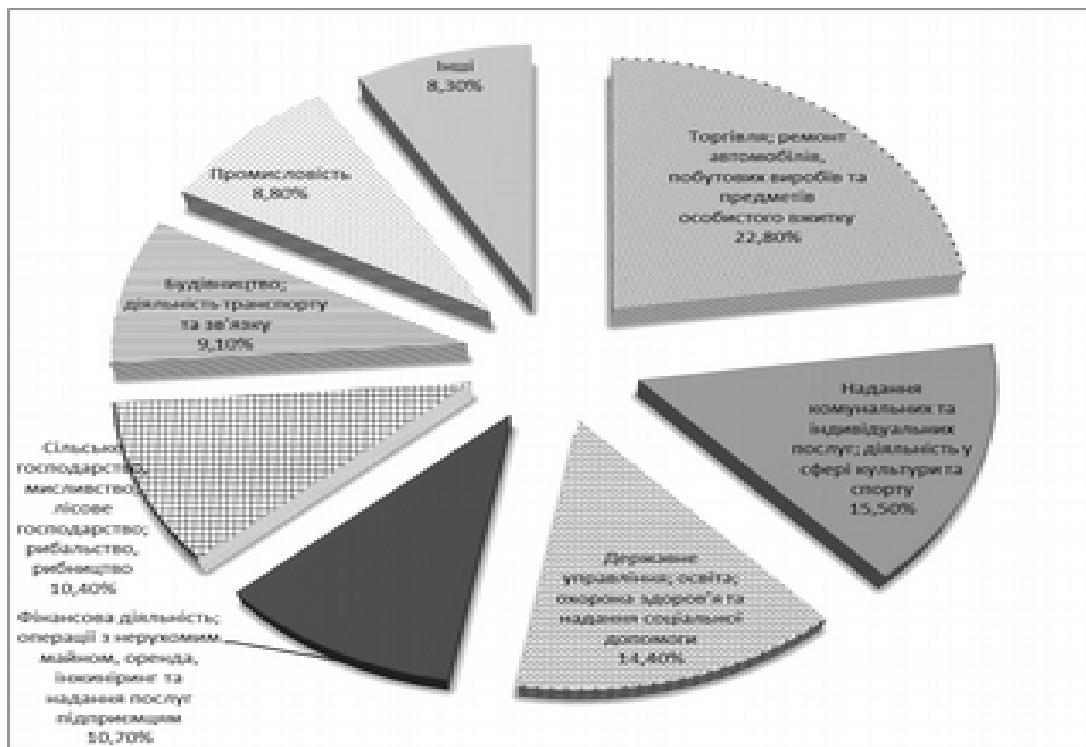


Рис. 2.1. Розподіл суб'єктів Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України у Полтавській області за видами економічної діяльності, на початок 2011 року

Джерело: побудовано автором за даними [124, с. 79–85].

налічували у формі фермерських господарств – 1603 одиниці, тобто 67,8% від загальної кількості підприємств даної галузі (рис. 2.2). Зокрема, такі райони як Глобинський, Полтавський, Козельщинський, Великобагачанський та Кобеляцький істотно вирізняються за найбільшою кількістю функціонуючих сільськогосподарських підприємств даної форми власності [29, с. 299]. В свою чергу, господарські товариства склали 382 одиниці, що відповідно 16,1% від питомої ваги загальної кількості сільськогосподарських підприємств. Як ми бачимо, Глобинський, Карлівський, Гадяцький та Лохвицький райони тримають першість за кількістю діючих підприємств у сільському господарстві у формі господарських товариств. Третє місце належить приватним підприємствам – 215 одиниць (9,1%). Виробничі кооперативи та державні підприємства – 1,5% та 0,9% відповідно, а 4,6% – належить підприємствам інших форм господарювання. Таким чином, ми можемо зробити висновок, що

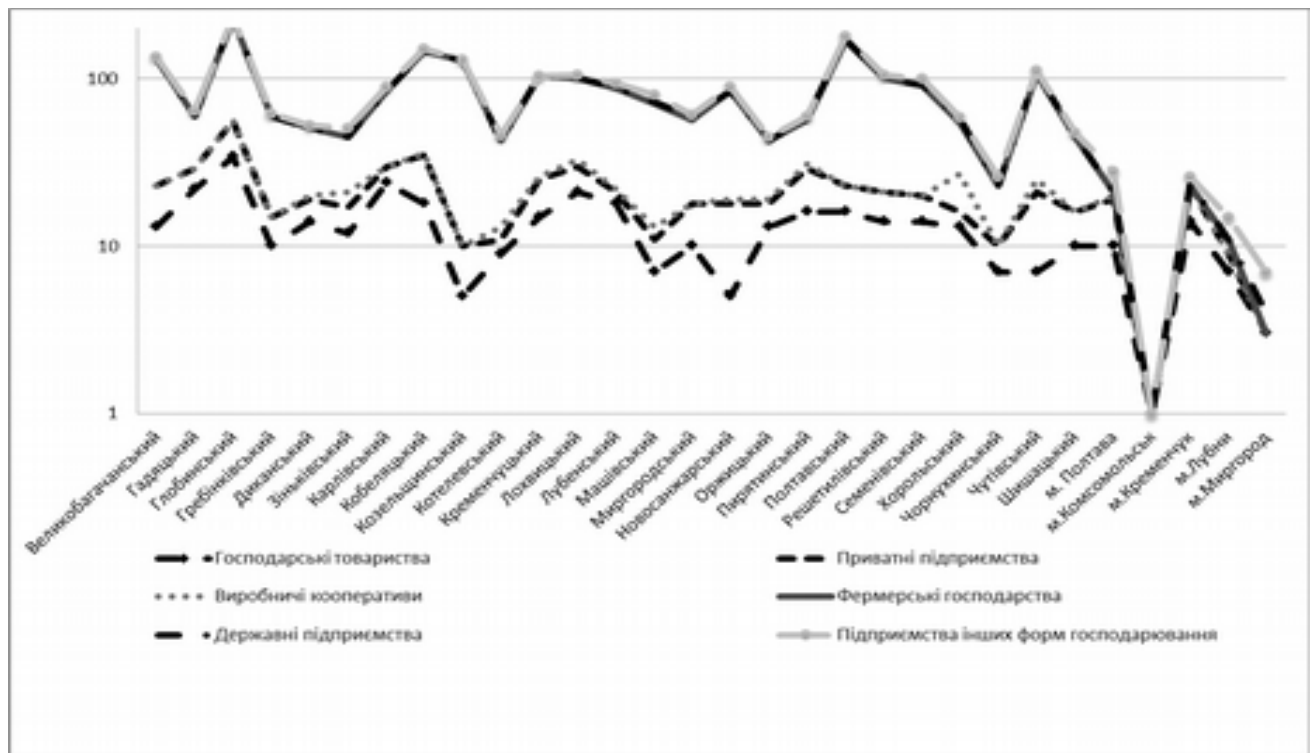


Рис. 2.2. Кількість діючих сільськогосподарських підприємств Полтавської області за організаційно-правовими формами господарювання, на початок 2011 року

Джерело: побудовано автором за даними [124, 126, 131]

потенційними лідерами за кількістю діючих сільськогосподарських підприємств різних форм власності виступають Глобинський, Кобеляцький та Великобагачанський райони Полтавської області. М. Ф. Огічук акцентує увагу на тому, що кількість і розміри сільськогосподарських підприємств можуть визначатися системою оподаткування [177, с. 39; 178, с. 183].

У власних дослідженнях [19, с. 141] ми зазначали, що на сьогоднішній день актуальним постає питання організації належного контролювання сільськогосподарських підприємств. Згідно Закону України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” державний контроль – це діяльність уповноважених законом центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, державних колегіальних органів, органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування (органи державного контролю) в межах повноважень,

передбачених законом, щодо виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб'єктами господарювання та забезпечення інтересів суспільства, зокрема належної якості продукції, робіт й послуг, прийнятного рівня небезпеки для населення, навколишнього природного середовища [107].

Враховуючи те, що зовнішнє контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств може здійснюватись різними суб'єктами (рис. 2.3), проте органи державного управління, зокрема Державна податкова служба (до 2012 р. Державна податкова адміністрація), Державна фінансова інспекція (колишнє Державне контрольно-ревізійне управління) та Управління агропромислового розвитку займають особливе місце у процесі контролювання.

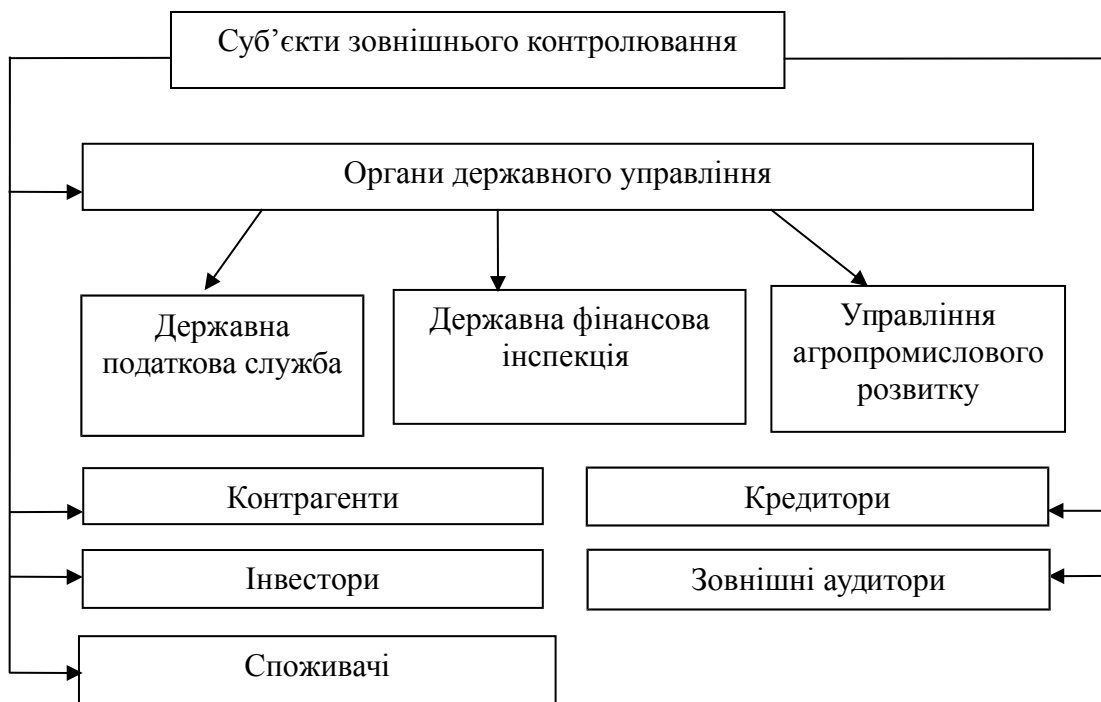


Рис. 2.3. Систематизація суб'єктів зовнішнього контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: власні дослідження автора

Одним із негативних факторів у економіці України є низький рівень платіжної дисципліни у фінансово-господарських відносинах між суб'єктами господарювання при виконанні ними зобов'язань переважно у договірних відносинах. В умовах відсутності на даний час загальнодержавної єдиної

системи перевірки статусу ділового партнера, ненадання банками даних про фінансовий стан своїх клієнтів, а також відсутності загальнонаціонального реєстру організацій із сумнівною платоспроможністю перевірити ринковий стан підприємства, у тому числі й в галузі сільського господарства, – потенційного партнера дуже складно. Так, відбір партнерів для співпраці можливо здійснювати шляхом проведення аналізу діяльності сільськогосподарських підприємств за загальними ознаками, зокрема за рахунок отримання відомостей про майбутнього партнера по бізнесу з відкритих джерел інформації (фірмових довідників, публікацій, річних звітів, балансів, проспектів, рекламних матеріалів, каталогів та інших публікацій). Однак використання таких інформаційних джерел має низку недоліків, до яких належать: приховування показників економічної діяльності сільськогосподарських підприємств під грифом комерційної таємниці, доступ до якої можливий лише оперативним шляхом; зміщення акцентів у річних звітах лише на найрезультативніші показники, оминаючи недоліки і проблеми фірми; обмежений доступ до користування такими документами (наприклад, тільки для акціонерів); нерегулярність видання і неповнота відомостей; видання переважно у рекламних цілях (наприклад, присвячене випуску акцій, ювілеям організацій тощо); дозоване надання інформації про господарську діяльність до органів влади; відсутність обов'язкової публікації звітності тощо.

Орієнтуючись на зарубіжний досвід, на українському ринку з'являються організації, що займаються збиранням і узагальненням економічної та іншої інформації про підприємства, зокрема й в галузі сільського господарства, із досить широкого кола джерел (наприклад, державних реєстрів, банків, самих підприємств, довірчих зв'язків тощо), з метою її подальшого надання всім бажаючим на платній основі. Однак недоліками такої інформації є її обмежений обсяг, що лише дає змогу підтвердити існування сільськогосподарського підприємства (факт його реєстрації), актуальний статус підприємства (неперебування в процесі ліквідації), а також його юридичну адресу. Саме Державна податкова служба допомагає мінімізувати ризики сільськогосподарських підприємств і є поштовхом для адаптації у

цивілізованому підприємницькому середовищі. Завдяки їй можна дізнатися про сільськогосподарські підприємства, які є ризиковими і знаходяться в зоні посиленого податково госконтролю; можливість оцінити податкові ризики діяльності свого партнера, який, можливо, не належить до платників податку на додану вартість, або є банкрутом чи відсутній за визначеною в установчих документах адресою тощо.

З урахуванням на вище зазначене, вважаємо за доцільне розглянути, яким же чином відбувалось зовнішнє державнє контролювання підприємств у сільському господарстві різних форм власності протягом останніх п'яти років у Полтавській області органами Державної податкової служби (табл. 2.1). З наведених даних у табл. 2.1 ми бачимо, що у динаміці 2007–2011 рр. найбільше перевірок у Полтавській області відбувалось в сільськогосподарських підприємствах, що спеціалізуються на рослинництві, у формі Господарських товариств. Так, у 2007 р. органами Державної податкової служби було перевірено 92 сільськогосподарських підприємства у рослинництві, що, у порівнянні з 2011 роком, на 25% більше. Зазначимо, що в середньому протягом останніх п'яти років рідше всього зовнішнє контролювання відбувалося в державних сільськогосподарських підприємствах. В середньому за період 2007-2011 рр. перевірки здійснювались у розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство у рослинництві в формі товариства з обмеженою відповідальністю з середньорічною кількістю персоналу 186 осіб із загальною виручкою 18213 тис. грн., у приватному підприємстві – до 113 осіб з виручкою 7083 тис. грн., у той час як у державних підприємств – до 210 осіб з виручкою 31431 тис. грн. відповідно.

Слід зазначити, що періодичність контролювання сільськогосподарських підприємств у галузі рослинництва поступово зростає, і перевірки відбуваються майже у десять разів частіше, ніж у галузі тваринництва. Це пояснюється і зменшенням кількості функціонуючих підприємств у тваринництві, і обсягами реалізованої ними продукції, і середньорічною чисельністю персоналу підприємств даної галузі.



Таблиця 2.1

Результати планових перевірок сільськогосподарських підприємств,  
проведених органами Державної податкової служби в Полтавській області  
протягом 2007–2011 років

Показник	Роки																			
	2007р.				2008р.				2009р.				2010р.				2011р.			
	Організаційно-правова форма господарювання																			
	ТО В	П П	Ф Г	Д П	ТО В	П П	Ф Г	Д П	ТО В	П П	Ф Г	ДП	ТО В	П П	Ф Г	Д П	ТО В	П П	Ф Г	ДП
Кількість с.-г. підприємств, що підлягали перевірці (одиниць), з них:	102	25	19	12	66	23	15	12	67	18	16	12	68	20	8	9	71	19	9	7
У рослинництві	92	25	19	11	61	23	15	10	64	18	16	12	65	19	7	8	69	19	9	5
У тваринництві	10	-	-	1	5	-	-	2	3	-	-	-	3	1	1	1	2	-	-	2
Загальна кількість персоналу с.-г. підприємств, що підлягали перевірці (осіб), з них:	19561	2740	133	1816	9758	1716	449	2621	11763	1416	578	1436	12140	3770	71	1973	21931	1930	182	1963
У рослинництві	17008	2740	133	1729	8286	1716	449	2509	9593	1416	578	1436	10935	3768	47	1625	20267	1930	182	1637
У тваринництві	2553	-	-	87	1472	-	-	112	2170	-	-	-	1205	2	24	348	1664	-	-	326
Загальна виручка с.-г. підприємств, що підлягали перевірці (тис. грн.), з них:	523275	66662	14806	102834	345926	114634	31968	127322	535815	112707	15119	1126796	924264	171028	2924	159684	4463322	240799	74452	140848

Продовження табл. 2.1

У рослинниц тві	489 562	66 66 2	14 80 6	957 24	301 534	114 634	31 96 8	127 197	468 942	112 707	15 11 9	112 679 6	886 877	167 716	25 12	136 451	412 826 9	240 799	74 45 2	123 883
У тваринниц тві	337 13	-	-	711 0	443 92	-	-	125	668 73	-	-	-	373 87	331 2	41 2	232 33	335 053	-	-	169 65

Джерело: власні дослідження автора [86, с. 88]

В процесі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств різних форм власності протягом останніх п'яти років органами Державної податкової служби були виявлені порушення норм податкового та валютного законодавства, а також порушення щодо обігу готівкових коштів (Додаток А). Особливо помітно дані порушення були виражені в підприємствах, що спеціалізуються у галузі рослинництва (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Порушення, що були виявлені в сільськогосподарських підприємствах у галузі рослинництва в ході планових перевірок, проведених органами Державної податкової служби в Полтавській області протягом 2007–2011 років

Показник	Роки								Відхилення 2011р. від 2007р. (+; -)			
	2007р.				2011р.							
	Організаційно-правова форма господарювання											
	ТОВ	ПП	ФГ	ДП	ТОВ	ПП	ФГ	ДП	ТОВ	ПП	ФГ	ДП
1) Податкового законодавства, тис. грн., в тому числі:												
податку на прибуток, тис. грн.	1581,4	242,8	31,9	40,8	4439,4	451,7	6227,5	207,1	2858,0	208,9	6195,6	166,3
податку на додану вартість, тис. грн.	1002,6	144,5	18,7	22,8	3599,1	369,7	6063,8	187,2	2596,5	225,2	6045,1	164,4
податку з доходів фізичних осіб, тис. грн.	367,5	86,7	13,2	18,0	275,8	82,0	163,7	19,9	-91,7	-4,7	150,5	1,9
земельного податку (орендної плати за землею), тис. грн.	53,2	10,3	-	-	49,3	-	-	-	-3,9	-10,3	-	-
2) Валютного законодавства, тис. грн.	95,6	-	-	-	28,6	-	-	-	-67,0	-	-	-
3) Обігу готівкових коштів, тис. грн.	283,5	23,5	19,0	14,1	86,9	38,9	-	6,0	-196,6	15,4	-19,0	-8,1
Всього	1960,5	266,3	50,9	54,9	4554,9	490,6	6227,5	213,1	2594,4	224,3	6176,6	158,2

Джерело: власні дослідження автора шляхом проведення часткового опитування керівників с.-г. підприємств з урахування вибірки похибки, а також застосовуючи особистий досвід у сфері контролювання підприємств

Так, в сільськогосподарських підприємствах у формі Господарських товариств порушення норм податкового законодавства, зокрема податку на прибуток у 2011 р. було зафіксовано майже в 3,5 рази більше, ніж у 2007 році, проте абсолютно протилежна ситуація відбувалась в приватних підприємствах рослинницького напрямку спеціалізації у 2011 р., де рівень порушень скоротився на 1,3 тис. грн., у порівнянні з 2007 р. Аналізуючи дані табл. 2.2 ми можемо також говорити й про те, що протягом останніх п'яти років відбувалась безперервна тенденція стосовно порушення норм податку на додану вартість в сільськогосподарських підприємствах у галузі рослинництва усіх форм власності. Особливо необхідно відмітити стрімке зростання порушень стосовно податку на додану вартість у фермерських господарствах в 2011 р., що майже в 6 разів збільшились, ніж у 2007 р. (рис. 2.4).

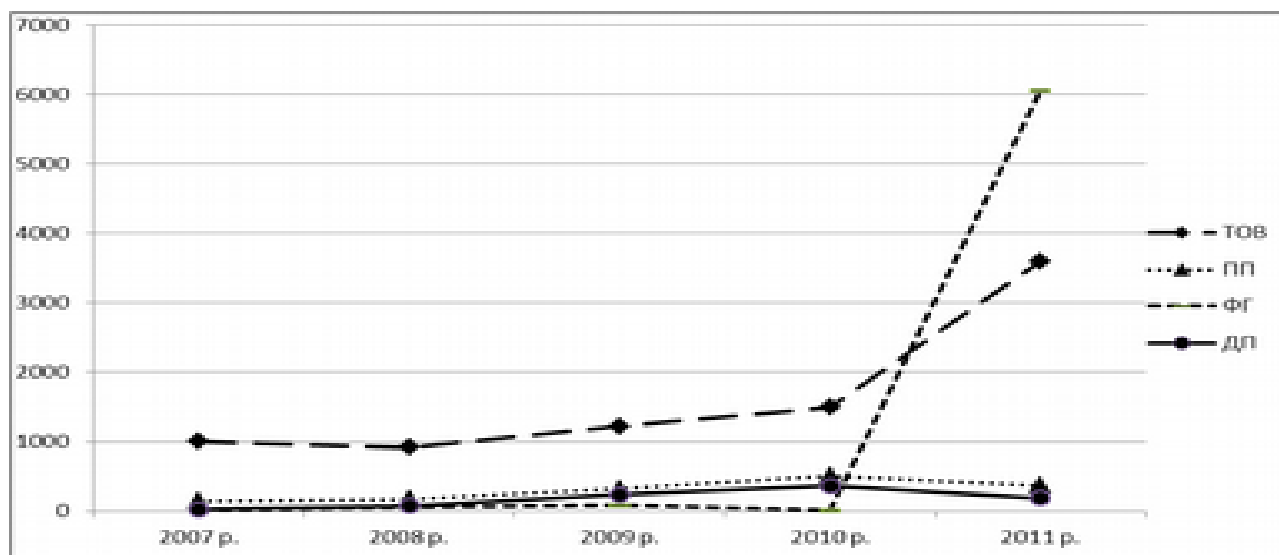


Рис. 2.4. Порушення норм справлення податку на додану вартість, що були виявлені в сільськогосподарських підприємствах рослинницького напрямку органами Державної податкової служби в Полтавській області протягом 2007–2011 років, тис. грн.

Джерело: власні дослідження автора

Так, в ході перевірок органами Державної податкової служби в Полтавській області було виявлено, що окремі господарюючі суб'єкти не включали до податкових зобов'язань загальної Декларації з податку на додану вартість по розрахунках з бюджетом поставку сільськогосподарської продукції

невласного виробництва. У порівнянні з 2007 р., у 2011 р. в 1,5 рази більше було реалізовано сільськогосподарської продукції тіньовим шляхом за готівкові кошти. Більш того, дана виручка не була відображена у податковій звітності, а грошові кошти відповідно не оприбутковані в касі, що й обумовило порушення норм обігу готівкових коштів на підприємствах майже всіх форм власності.

Крім того, доцільно й підкреслити позитивні моменти проведених перевірок зовнішніми суб'єктами контролю. Так, у Господарських товариствах, що спеціалізуються на вирощуванні продукції рослинництва відбулось значне зменшення порушень щодо податку з доходів фізичних осіб; земельного податку та порушення вимог валютного законодавства, зокрема на 91,7 тис. грн.; 3,9 тис. грн. та 67 тис. грн. відповідно. Таку тенденцію можна пояснити можливим впровадженням внутрішнього контролювання у підприємствах даної форми власності.

Необхідно констатувати той факт, що окремі сільськогосподарські підприємства були платниками фіксованого сільськогосподарського податку. Аналізуючи значні обсяги реалізації продукції з'ясувалось, що за відсутності достатньої кількості сільськогосподарської техніки та виходячи з даних статистичного спостереження стосовно показників врожайності, досліджувані господарства не мали навіть можливості для вирощування такої кількості сільськогосподарської продукції, так як площа земельних ділянок, відповідно до податкової звітності та вказаної платниками у поясненні, є недостатньою.

Відповідно до виявлених порушень за результатами планових перевірок з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства сільськогосподарським підприємствам було донараховано податок на додану вартість в сумі 17883 тис. грн.; за матеріалами деяких справ відносно посадових осіб сільськогосподарських підприємств різних форм власності порушено кримінальні справи за ознаками злочину ч. 1 ст. 366 та ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України.

У зв'язку зі змінами, внесеними Податковим кодексом України, зокрема в частині періодичності проведення документальних перевірок, ризику несплати податків, зборів та визначення категорій підприємств, кількість проведення

планових перевірок, починаючи із третього кварталу 2011 року, зменшено на 50%, що, у свою чергу, вплинуло й на зменшення кількості перевірок сільськогосподарських підприємств, які здебільшого відносяться до категорії малого бізнесу та не підлягають першочерговому охопленню перевірок.

Враховуючи вище наведену інформацію, ми вважаємо за необхідне з'ясувати, які фактори впливають на рішення органів Державної податкової служби Полтавщини проводити зовнішнє контролювання підприємств у сільському господарстві у вигляді планових перевірок. Нами встановлено, що найбільш вагомою ознакою включення сільськогосподарського підприємства до плану-графіка проведення документальних планових перевірок є платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби. Крім того, існують й певні підстави щодо включення до стратегічних напрямів контрольно-перевірочної роботи, серед них: 1) невідповідність показників макроекономічного розвитку економіки України чи окремого регіону відповідним показникам певної галузі чи сукупності підприємств у складі фінансово-промислової групи; 2) невідповідність росту витрат доходам підприємств галузі; 3) зменшення надходжень до бюджету в цілому або частині окремих податків по галузі чи фінансово-промислової групи регіону, в тому числі зменшення середньогалузевого або середньогрупового рівня податкової віддачі; 4) збільшення кількості збиткових підприємств чи з низьким рівнем податкової віддачі серед підприємств, що належать до певної галузі економіки або фінансово-промислової групи; 5) невиконання фінансових планів підприємствами-монополістами у частині розрахунків з бюджетом; 6) виплата заробітної плати нижче розміру середньомісячної заробітної плати по галузі та в регіоні (за показниками форми № 1ДФ); 7) наявність інформації про можливе застосування схем мінімізації сплати податків тощо [82, с. 1–2]. Як ми бачимо, окремі із наведених положень нами було вже вище досліджено у дисертаційній роботі

Відповідно структура проведення планових перевірок базується на трьох основних розділах:

1) документальні планові перевірки суб'єктів господарювання – юридичних осіб, у тому числі тих, які перебувають на обліку у Спеціалізованій державній податковій інспекції (відповідальні: підрозділи податкового контролю юридичних осіб). Даний розділ поділяється на підрозділи: А – платники податків, які належать до галузей економіки та фінансово-промислової групи, визначених стратегічними напрямками контрольно-перевірочної роботи, а також суб'єкти господарювання, пов'язані з ними здійсненням фінансово-господарської діяльності; Б – платники податків, які мають ризики несплати податків та плануються до перевірок за дорученням державної податкової служби України; В – платники податків, які відбираються на регіональному рівні за результатами аналізу основних показників діяльності, крім включених до підрозділів А та Б;

2) документальні планові перевірки фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів (відповідальні: підрозділи контролю за фінансовими установами та операціями у сфері ЗЕД);

3) документальні планові перевірки суб'єктів господарювання – фізичних осіб (відповідальні: підрозділи оподаткування фізичних осіб). У залежності від встановлених груп існують великі (загальний оподатковуваний дохід або обсяги реалізації з ПДВ понад 500 тис. грн.), середні (від 50 до 500 тис. грн.) та малі (до 50 тис. грн.) платники податків [65; 82, с. 3–6]. Враховуючи вектор власних досліджень, особливої уваги потребує перший розділ, тому що саме до нього належать сільськогосподарські підприємства, що спеціалізуються на продукції рослинництва.

Необхідно також зазначити, що періодичність проведення таких перевірок визначається залежно від ступеня ризику їхньої діяльності, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше, ніж раз на два календарних роки, високим – не

частіше одного разу на календарний рік. Так, починаючи з 2011 року з урахуванням внесених змін щодо встановлення ступеня ризику суб'єктів господарювання юридичних осіб, зокрема сільськогосподарських підприємств, у високому ступені ризику враховуються дев'ять основних критеріїв, у середньому – сімнадцять, у незначному – лише шість.

Для того, щоб дослідити, яким чином обирається сільськогосподарське підприємство Полтавської області на практиці для проведення безпосереднього зовнішнього державного контролювання, нами було сформовано дві основні групи суб'єктів господарювання – юридичних осіб, що спеціалізуються на вирощуванні зернових та технічних культур. Так, до першої групи увійшли сільськогосподарські підприємства у галузі рослинництва, загальний обсяг постачання товарів яких більше 100 млн. грн.; до другої групи – до 100 млн. грн. відповідно [22, с. 54]. Необхідно підкреслити й те, що нами було обрано сільськогосподарські підприємства різних районів Полтавщини, саме Товариства з обмеженою відповідальністю, що функціонують, в основному, більше п'яти років, тому що обрахування прогнозованих показників для визначення ступеня ризику сільськогосподарських підприємств, є достовірною тоді, якщо період вибірки сягає більше чотирьох років. У відповідності до зазначених вище ступенів ризику ми розподілили досліджувані підприємства та спробували спрогнозувати ймовірність перевірок на досліджуваних об'єктах у 2012 році (табл. 2.3).

Аналізуючи дані у табл. 2.3, ми можемо говорити про те, що у 2012 році в сільськогосподарських підприємствах першої та другої групи таких як: ПрАТ “Райз-Максимко” Лохвицької міжрайонної ДПП, ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” Кременчуцької об'єднаної ДПП Глобинського відділення, ТОВ “Бурат-Агро” Полтавської міжрайонної ДПП Решетилівського відділення, ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцької міжрайонної ДПП, ТОВ “Компанія Фармко” Карлівської міжрайонної ДПП Машівського відділення, ТОВ “Савинці” Миргородської об'єднаної ДПП обов'язково відбуватиметься зовнішнє державне контролювання, тому що кількість критеріїв ризику певної категорії перевищує



три одиниці. Так, у ПрАТ “Райз-Максимко”, при розрахунку критеріїв високої категорії ризику було виявлено, що платник

Таблиця 2.3

Визначення ступеня ризику за ймовірністю несплати податків сільськогосподарськими підприємствами, що спеціалізуються на виробництві продукції рослинництва, Полтавської області для вибору об’єктів зовнішнього державного контролювання у 2012 році

№ п/п	Назва підприємства	Назва ДПП, що здійснюватиме зовнішнє контролювання	Загальний обсяг постачання товарів за 2011 р., тис. грн.	Кількість критеріїв ризику певної категорії			
				високої	середньої	незначної	всього
1 група сільськогосподарських підприємств (обсяг постачання товарів більше 100 млн. грн.)							
1	ПрАТ “Райз-Максимко”	Лохвицька міжрайонна ДПП	1801983,5	2	2	1	5
2	ТОВ АФ “Добробут”	Кременчуцька об’єднана ДПП (Козельщинське відділення)	457954,7	1	1	0	2
3	ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”	Кременчуцька об’єднана ДПП (Глобинське відділення)	329545,4	1	2	2	5
4	ТОВ “Бурат-Агро”	Полтавська міжрайонна ДПП (Решетилівське відділення)	223279,3	2	1	1	4
5	ТОВ “Повстинагроальянс”	Лубенська об’єднана ДПП (Пирятинське відділення)	111979,2	1	0	1	2
2 група сільськогосподарських підприємств (обсяг постачання товарів до 100 млн. грн.)							
1	ТОВ “Агрофірма “Маяк”	Гадяцька міжрайонна ДПП (Котелевське відділення)	95715,6	0	1	1	2
2	ТОВ “Стандарт-Агро”	Гадяцька міжрайонна ДПП	78589,6	0	3	2	5
3	ТОВ “Компанія Фармко”	Карлівська міжрайонна ДПП (Машівське відділення)	68770,0	3	0	1	4
4	ТОВ “Савинці”	Миргородська об’єднана ДПП	52895,5	3	2	0	5

Джерело: власні дослідження автора

згідно із системою автоматизованого співставлення має розбіжності понад 100 тис. грн. заниження податкового зобов'язання та завищення податкового кредиту, зокрема на суму 639,5 тис. грн. та 1130,6 тис. грн. Аналогічна ситуація й відбувається в ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”, ТОВ “Компанія Фармко” та ТОВ “Савинці” [22, с. 55; 86, с. 90].

Наступним розповсюдженим порушенням сільськогосподарських підприємств у галузі рослинництва, що зумовлює до зовнішнього державного контролювання, є наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку, не звітують та заборгували понад 500 тис. грн. Відповідно у ТОВ “Бурат-Агро”, ТОВ “Компанія Фармко” і ТОВ “Савинці” даний критерій ризику склав 510,9 тис. грн., 590,3 тис. грн. та 642,7 тис. грн.

Доволі значні порушення стосовно критерію середньої категорії ризику протягом 2011 року мали місце як у сільськогосподарських підприємствах першої, так і другої групи. Тож, найбільшу кількість порушень даної категорії було виявлено в ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцької міжрайонної ДПІ, де обсяги операцій з пов'язаними особами або неплатниками податку на прибуток перевищують 10% суми скоригованих витрат, зокрема на 91,0 тис. грн., а також коригування платником податків звітності з ПДВ в обсягах 10% і більше відсотків податкового кредиту склало 50,9 тис. грн.

Проте, на нашу думку, контролювання сільськогосподарських підприємств в Полтавській області не повинно обмежуватись лише органами Державної податкової служби. Так, ми поділяємо погляди Л. І. Михайлової, яка вважає доцільним також здійснення державного контролювання підприємств у галузі сільського господарства з боку управління агропромислового розвитку, наприклад: за забезпеченням ефективного використання земельних ресурсів, охорони навколишнього середовища, за дотриманням відповідного рівня підготовки, знань щодо займаної посади ще на етапі реєстрації сільськогосподарських підприємств різних організаційно-правових форм господарювання [83, с. 21].

Підводячи підсумки викладеного, ми можемо стверджувати, що на сьогоднішній день у Полтавській області переважно відбувається зовнішнє державне контролювання сільськогосподарських підприємств, що спеціалізуються у галузі рослинництва. Дослідження, проведені нами на базі Полтавської області, дають підстави стверджувати, що незалежно від обсягу постачання товарів, суб'єкти господарювання порушують в однаковій мірі норми законодавства, що регулюють діяльність підприємств усіх форм власності. Більш того, функціонуючі фірми у галузі рослинництва спонукають власноруч до проведення зовнішнього державного контролювання, нехтуючи обмеженнями, встановленими для законної їхньої діяльності. На нашу думку, ситуація, що відбувається у сільськогосподарських підприємствах Полтавщини, формує підґрунтя про необхідність впровадження системи внутрішнього контролювання в підприємствах сільського господарства.

## **2.2. Особливості організації внутрішнього контролювання діяльності підприємств у сільському господарстві**

Трансформування сільськогосподарських підприємств зумовило не лише зміну форм власності, а й суттєво вплинуло на систему взаємовідносин їх з бюджетом та позабюджетними фондами, методи управління виробництвом, здійснення контрольних процедур за діяльністю суб'єктів аграрного сектору економіки. В сучасних умовах послаблюються функції державного фінансового контролювання за діяльністю сільськогосподарських підприємств, які обмежуються контролем за сплатою податків, використанням бюджетних коштів, що виділяються державою сільськогосподарським товаровиробникам, та контролюванням діяльності підприємств за завданнями правоохоронних органів. Триває тенденція до зниження ролі внутрішнього контролювання як важливого чинника впливу на прийняття ефективних управлінських рішень у галузі [117, с. 1]. Реструктуризація сільськогосподарських підприємств не буде ефективною до тих пір, поки не матиме місце усвідомлення ролі внутрішнього

контролювання в управлінні аграрним виробництвом. А тому саме ефективна система внутрішнього контролю є однією із головних умов гідного функціонування суб'єктів підприємницької діяльності [32, с. 131].

Коло питань, пов'язаних із внутрішнім контролюванням діяльності сільськогосподарських підприємств, ідентифікацією суб'єктів внутрішнього контролю досліджуються науковцями різних країн світу такими як: Я. Аміхуд [148, с. 32–45], В. Бурцев [5, с. 29–40], Г. Головчак [35, с. 9–20], П. Гордієнко [41, с. 396–397], Р. Дафт [39], Л. Дідківська [41, с. 396–397], Н. Дорош [42, с. 95–105], Дж. Інгольд [162, с. 8], С. Каплан [159, с. 4], Е. Кочерін [60, с. 15; 61], Ф. Лакана [162, с. 8], К. Левеллен [163, с. 613–653], В. Максимова [74, с. 81], Т. Мельник [79, с. 147–152], Х. Мендельсон [148, с. 41], Л. Михайлова [87, с. 83], Л. Нападовська [91, с. 59], Д. Нортон [159, с. 4], В. Пантелеєв [98, с. 38], С. Робінс [80, 96], Р. Сагайдак [117; 118, с. 166–169] та іншими.

В умовах розвитку та функціонування сільськогосподарських підприємств невід'ємною складовою їх ефективного управління виступає контролювання діяльності суб'єкта господарювання як рятівного інструмента господарського механізму будь-якого способу виробництва. Ми неодноразово підкреслювали, що на рівні управління окремими економічними одиницями, тобто мікроекономічному рівні, виділяють зовнішнє контролювання, яке відбувається під керівництвом зовнішніх по відношенню до сільськогосподарських підприємств суб'єктів управління, та внутрішнє контролювання, у якому приймають участь виключно суб'єкти управління досліджуваного підприємства. Так, органи державного управління, контрагенти відповідно до фінансово-господарських договорів, інвестори, громадськість, споживачі відносяться до категорії суб'єктів зовнішнього контролювання, у той час як власники підприємств, представники адміністрації підприємств та персонал належать до внутрішніх суб'єктів контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств [21, с. 20]. Ефективність функціонування суб'єктів господарювання залежатиме від того, наскільки ефективно буде

скорегована організація внутрішнього контролювання фірми, яка у подальшому впливатиме на планомірне зовнішнє контролювання та ефективність суспільного виробництва.

На сьогоднішній день в умовах нестабільної законодавчої бази, мінливої економічної ситуації в країні виникає необхідність у створенні такої внутрішньоорганізаційної управлінської системи, яка передбачала б можливі негативні зміни у діяльності підприємств усіх форм власності. Незамінним інструментом здійснення таких побажань виступає захід управлінської діяльності – система контролювання, завдяки якій відбувається миттєве виявлення відхилень у роботі організації, що були спричинені впливом факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, та усунення виокремлених недоліків чи внесення коригування, тобто створення гідних умов для втілення певної стратегії підприємства у реальність. Відповідно суб'єктом контролювання виступає той, хто проводить постійний нагляд і контролюючі дії над об'єктом контролювання. Таким чином, в процесі управління сільськогосподарським підприємством відбувається зворотній зв'язок між суб'єктом та об'єктом контролювання, адже під час спостереження та постійного контролювання дій об'єкта наглядач, тобто суб'єкт, отримує інформацію від нього.

Об'єктом контролювання виступає той елемент, задля якого створюється система [35, с. 14]. Наприклад, у промислових підприємствах В. Ф. Максимова як об'єкт контролювання розглядає документальну інформацію [74, с. 81]. В сільськогосподарських підприємствах такими об'єктами можуть бути цільові, організаційні, управлінські, економічні та інформаційні характеристики. А це говорить про те, що об'єкт управління в організації, який не контролюється суб'єктом управління, за лічені місяці набуває статусу некерованого, його роль у підприємстві втрачається, а досягнення поставлених цілей керівником організації стає неможливим.

Загальновідомо, що всіх суб'єктів контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств можна поділити на зовнішніх та внутрішніх. У випадку проведення контролювання з ініціативи зовнішніх

органів, таких як органи державної влади, кредитори, інвестори, зовнішні аудиторів, то воно здійснюється зовнішніми суб'єктами контролювання. Якщо контролювання проходить з ініціативи підприємства, то даний процес відбувається за допомогою суб'єктів внутрішнього керування, зокрема власників організації, виконавчих органів, працівників підприємства, а також залучених суб'єктів. Отже, внутрішніми суб'єктами контролювання можуть бути: 1) окрема особа – власник, керівник, начальник відділу або служби підприємства тощо; 2) орган – наглядова рада, ревізійна комісія, інвентаризаційна комісія тощо; 3) інший суб'єкт – аудиторська фірма [79, с. 147].

Відповідно до п. 2 ст. 146 Цивільного Кодексу України, Загальні збори товариства з обмеженою відповідальністю можуть формувати органи, що здійснюють постійний контроль за фінансово-господарською діяльністю виконавчого органу [140]. А дослідження закордонних вчених Я. Аміхуда [148, с. 41], Дж. Інгольда [162, с. 8], С. Каплана [159, с. 4], Ф. Лакана [162, с. 8], К. Левеллена [163, с. 647], Х. Мендельсона [148, с. 41], Д. Нортонна [159, с. 4] та англійських аналітиків з питань контролювання підприємств у галузі сільського господарства [173, с. 3; 174, с. 10] привели до висновків, що всі агрофірми прагнуть скоротити обсяги витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та водночас активно збільшувати чистий дохід за рахунок впровадження системи контролювання за діяльністю підприємства. Так, на їх думку, в кожному функціонуючому сільськогосподарському підприємстві має бути впроваджений головний принцип, сутність якого полягає у створенні Ради контролювання за процесами, що відбуваються на підприємстві, яка безпосередньо й буде нести колективну відповідальність за успіх компанії.

Більш того, закордонні вчені Р. Дафт [39] та С. Робінс [80, 96] досліджуючи підприємства різних форм власності, наділяють саме менеджерів усіма обов'язками та правами суб'єктів контролювання діяльності організацій. Р. Дафт говорить про контроль як про найважливіше завдання менеджера кожного підприємства [39, с. 721]. У той час як Л. Г. Дідківська,

П. Л. Гордієнко та Е. А. Кочерін роблять наголос на тому, що суб'єктами контролю можуть бути як група людей, так і організація, що наділені відповідними повноваженнями. На їх думку, в якості таких суб'єктів можуть виступати державні, відомчі органи, громадські організації, колективні та колегіальні органи управління, лінійний та функціональний апарат суб'єктів господарювання [41, с. 396–397; 60, с. 15]. Ми можемо зробити висновок про те, що дане коло науковців розглядає внутрішніх та зовнішніх суб'єктів контролю у нерозривній сукупності, навіть не розмежовуючи їх.

Л. В. Нападовська, зазначаючи, що система управління сільськогосподарського підприємства складається із відповідних рівнів управління, з якими пов'язані конкретні менеджери, говорить про основні суб'єкти контролю, визначаючи вище керівництво підприємства, керівників середнього рівня, керівників центрів відповідальності, окремих робітників та громадські організації [91, с. 59]. Авторка вважає, що саме такого роду класифікація є вичерпною і створює умови для всебічного вирішення організаційних питань щодо контролювання діяльності підприємств на усіх рівнях управління.

Особливу увагу необхідно звернути на думку В. П. Пантелеєва, який, досліджуючи сутність суб'єктів внутрішньогосподарського контролю підприємства, акцентує увагу на тому, що до суб'єктів контролю належить власник (учасник) організації, керівники вищої та середньої ланок управління, менеджери первинного рівня, працівники, службовці, створені на підприємстві контролюючі органи, особи, залучені для проведення контролю [98, с. 38]. Погляд В. П. Пантелеєва наводить на думку, що за функціональним призначенням внутрішнє контролювання сільськогосподарського підприємства має на меті проведення наступних головних видів контролю: 1) адміністративний контроль; 2) внутрішній контроль, який здійснює бухгалтерія; 3) внутрішній аудит; 4) фінансово-економічний контроль; 4) правовий контроль; 5) кадровий, технологічний та технічний контроль; 6) контроль, спрямований на створення безпеки підприємства. Безумовно, таке

групування внутрішнього контролю сільськогосподарського підприємства не лише охоплює його основних суб'єктів контролювання, але й водночас надає їм можливість застосувати власні повноваження, виходячи із особливостей об'єктів контролю та поставлених цілей організації. Так, головними суб'єктами внутрішнього контролю підприємства В. П. Пантелеєв виділяє власника та управлінський апарат, спеціалістів при виконанні ними функціональних обов'язків; органи управління та контролю відповідно до засновницьких документів підприємства (ревізійна комісія, спостережна рада, аудиторський комітет, комісія із розслідування надзвичайних подій, інвентаризаційні та інші комісії); персонал бухгалтерії разом з головним бухгалтером, бухгалтерів-ревізорів, що здійснюють операції з внутрішнього контролю; службу внутрішнього аудиту; контролерів, ревізорів, інших посадових осіб підприємства, що виконують спеціальні контролюючі дії (технологічний контроль, санітарний контроль, оціночна комісія та інші); службу безпеки підприємства, аналітичну службу; сторонні організації, у тому числі зовнішні аудиторські фірми; усіх працівників та службовців підприємства, що здійснюють самоконтроль; органи самоврядування та представників трудового колективу, що здійснюють громадський, тобто соціальний, контроль [98, с. 38].

Враховуючи вище наведену інформацію ми маємо усвідомлювати, для того, щоб визначити суб'єктів внутрішнього контролювання у сільськогосподарських підприємствах, необхідно враховувати: суб'єкт контролювання повинен мати право на проведення контрольних заходів; повинен володіти відповідними кваліфікаційними характеристиками, що дозволяють йому компетентно здійснити контролювання; обов'язки суб'єкта щодо проведення контролюючих заходів повинні бути закріплені документально, що встановлює відповідальність за результати контрольних процедур; якщо суб'єкт контролювання виконує поряд із контрольними заходами й інші функції на підприємстві, то в якості підконтрольних об'єктів йому повинні бути доручені об'єкти, що перебувають у сфері діяльності даного суб'єкта [144, с. 534].



Обґрунтовуючи доцільність впровадження відповідних суб'єктів внутрішнього контролювання саме для різних видів сільськогосподарських підприємств, посилаючись на законодавче регламентування та з урахуванням діючої практики щодо внутрішнього контролювання підприємств, Р. А. Сагайдак акцентує увагу на тому, що діяльність різних суб'єктів внутрішньогосподарського контролювання сільськогосподарських підприємств зумовлена вирішенням різноманітних завдань, які поставлені перед ними – контроль за збереженням активів і забезпеченням виконання зобов'язань, забезпечення менеджменту підприємства достовірною та необхідною бізнес-інформацією, а також різним характером залежності та відмінностями в організації роботи [117, с. 13; 118, с. 168] (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Суб'єкти внутрішнього контролювання, рекомендовані для різних видів сільськогосподарських підприємств

Суб'єкти контролю	Види підприємств							
	підприємства приватні	товариства з обмеженою відповідальністю	(великі й середні) фермерські господарства	фермерські господарства (малі)	Сільськогосподарські кооперативи	акціонерні товариства	міжгосподарські товариства	підприємства державні
Власники	+	+	+	+	+	+	+	
Спостережна рада						+		
Правління		+			+	+	+	
Ревізійна комісія		+			+	+	+	
Служба внутрішнього аудиту	+		+					
Керівники і спеціалісти підприємства	+	+	+	+	+	+	+	+
Обліково-економічний і планово-фінансовий відділи, бухгалтерія	+	+	+		+	+	+	+

Інвентаризаційна комісія	+	+	+		+	+	+	+
Робітники	+	+	+	+	+	+	+	+

Джерело: побудовано автором за даними [117, с. 12–13].

Ми поділяємо думку В. В. Бурцева [5, с. 33] та Р. А. Сагайдака [117, с. 11], що під суб'єктом внутрішнього контролювання сільськогосподарського підприємства необхідно розглядати власника, учасника або працівника підприємства, що здійснюють контролюючу діяльність при виконанні покладених на них функціональних обов'язків або лише на підставі відповідних прав. Тому всіх суб'єктів внутрішнього контролювання доцільно розподілити за відповідними рівнями значущості з урахуванням закріплених за ними функцій внутрішнього контролювання [21, с. 21–22] (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Ієрархічна побудова суб'єктів внутрішнього контролювання в сільськогосподарському підприємстві

Джерело: побудовано автором за даними [5, с. 33; 117, с. 11]

Представлена класифікація ґрунтується на ознаці значущості суб'єктів у здійсненні внутрішнього контролювання сільськогосподарського підприємства. У теоретичному аспекті, тобто за умов створення ідеальної системи внутрішнього контролювання діяльності організацій, та у реальному житті значущість конкретного суб'єкта може підвищуватись або знижуватись у залежності від його особистого внеску в забезпеченні результатів сукупної контролюючої діяльності. Так, наприклад, до ревізійної комісії можуть, бути обрані лише члени даної організації, які не є членами правління підприємства, їх близькими родичами, касирами, комірниками та іншими особами, службова діяльність яких підлягає перевірці ревізійною комісією. Що стосується кількісного складу, то його рекомендують формувати залежно від розмірів та спеціалізації сільськогосподарського підприємства, який остаточно визначають на зборах трудових колективів. Як правило, на практиці кількість членів ревізійної комісії переважно становить 3-7 осіб.

Варто також зазначити, що в системі управління діяльністю сільськогосподарського підприємства важлива роль відводиться систематичному контролюванню цієї діяльності. За часів колишнього Радянського Союзу в Україні система контролювання ґрунтувалася виключно на командно-адміністративній системі і слугувала тільки цій системі. Більш того, контролювання було зорієнтовано суто на державну форму власності, яка в той час повністю домінувала в економіці України. За таких умов ігнорувалася система внутрішнього контролювання на підприємстві, особливо за накопиченням та використанням ресурсів [47, с. 99]. Тобто, ми бачимо, що за радянських часів не існувало єдиних поглядів та підходів щодо системи внутрішнього контролювання діяльності підприємств у сільському господарстві, і лише реформування економічних процесів в Україні спричинило ідентифікацію процесів, що вимагали негайного контролю. Отже, визначившись із суб'єктами внутрішнього контролювання доречним буде оцінити ефективність їх роботи за визначеними критеріями. Враховуючи те, що саме

рентабельність виступає одним із головних вартісних показників ефективності виробництва, який характеризує рівень віддачі [активів](#) і ступінь використання [капіталу](#) в процесі виробництва, нами було проведено дослідження в даному напрямку. Для поглибленого аналізу були обрані підприємства Полтавської області (Додаток Б). Так, ми з'ясували, що протягом останніх п'яти років практично у всіх районах Полтавської області в сільськогосподарських підприємствах, що спеціалізуються на продукції тваринництва, простежувався рівень збитковості продукції, а на підприємствах рослинницького напрямку – у залежності від регіонального розташування організацій мав місце як достатній рівень рентабельності, так і збитки (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Динаміка рівня рентабельності продукції рослинництва у сільськогосподарських підприємствах районів Полтавської області протягом п'яти років (у %)

№ п/п	Райони	Роки					Відхилення 2011 р. від 2007 р. (+;-)
		2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	
1	Великобагачанський	83,0	22,7	21,8	37,2	60,9	-22,1
2	Гадяцький	66,3	10,3	-1,6	25,4	3,7	-62,6
3	Глобинський	38,6	25,8	31,7	34,5	37,5	-1,1
4	Гребінківський	26,6	20,3	-4,0	4,7	30,2	3,6
5	Диканський	52,4	18,6	30,8	52,9	82,1	29,7
6	Зіньківський	82,3	15,4	11,4	36,9	34,5	-47,8
7	Карлівський	48,5	8,1	12,5	36,1	77,9	29,4
8	Кобеляцький	52,2	10,4	29,9	32,3	41,2	-11
9	Козельщинський	43,4	22,6	35,7	21,2	24,3	-19,1
10	Котелевський	64,4	45,4	35,9	58,4	53,8	-10,6
11	Кременчуцький	15,6	26,7	11,6	10,7	42,8	27,2
12	Лохвицький	42,4	8,1	3,9	9,8	15,4	-27
13	Лубенський	38,5	6,5	3,5	-1,6	14,1	-24,4
14	Машівський	11,3	53,9	0,9	6,1	21,9	10,6
15	Миргородський	46,6	13,1	28,2	42,5	77,5	30,9
16	Новосанжарський	41,2	1,7	23,1	60,4	82,0	40,8
17	Оржицький	48,1	37,3	41,7	41,1	42,2	-5,9
18	Пирятинський	20,3	-10,4	-0,8	-8,8	29,5	9,2
19	Полтавський	41,0	-12,5	5,3	21,3	31,5	-9,5
20	Решетилівський	75,1	51,6	33,6	55,4	78,6	3,5
21	Семенівський	42,7	4,3	19,5	16,5	48,8	6,1
22	Хорольський	51,8	18,7	16,6	28,6	31,3	-20,5
23	Чорнухинський	15,0	-9,6	-3,9	-1,3	46,3	31,3
24	Чутівський	100,9	78,6	63,7	72,0	85,5	-15,4
25	Шишацький	48,0	16,6	31,4	33,6	55,4	7,4
	Полтавська область	47,8	17,9	19,4	28,0	34,7	-13,1

Джерело: розраховано автором за даними [111, 122, 123, 124, 133, 134, 135]

Аналізуючи дані табл. 2.5, ми бачимо, що в середньому в 2011 р., у порівнянні з 2007 р., в сільськогосподарських підприємствах Полтавської області, що спеціалізуються на вирощуванні продукції рослинництва, рівень рентабельності продукції знизився на 13,1 відсоткових пункти. Пояснити таку тенденцію можна, насамперед, певними змінами, що відбувались в обсягах виробництва валової продукції, а також пов'язаною з цим ринковою кон'юнктурою, тобто пропозицією й ціною на виготовлену продукцію. Крім того, можна й говорити про зниження ефективності системи внутрішнього контролювання за діяльністю функціонуючих організацій області, або її відсутністю взагалі на окремих щаблях управління. А це, в свою чергу, може негативно вплинути на підвищення фінансового ризику в межах сільськогосподарських підприємств області, а також на об'єктивне прогнозування перспективної платоспроможності господарюючих суб'єктів [129, с. 121]. З цього приводу Л. І. Михайлова [87, с. 83] зазначає, що іноді на підприємствах в галузі сільського господарства з покращенням багатьох виробничо-фінансових показників може помітно знижуватись рентабельність виробництва продукції, що є наслідком неефективної цінової політики.

Поряд з негативними моментами, необхідно відмітити й те, що в окремих районах Полтавщини рівень рентабельності вирощування продукції рослинництва значно зріс. Зокрема у таких районах як Диканський, Карлівський, Кременчуцький, Миргородський та Чорнухинський даний показник сягав до 30 відсоткових пункти, а у Новосанжарському районі навіть склав 40,8 відсоткових пункти, що доводить стабільність розвитку лише окремих сільськогосподарських підприємств даного регіону. Більш того, нами було встановлено, що в окремих районах Полтавської області агрофірми мають значні прибутки від вирощування та реалізації продукції насіння соняшника (рис. 2.6), на другому місці зернові та зернобобові культури, на третьому – цукрові буряки.

За проведеними нами дослідженнями, ми прийшли до висновку, що при формуванні сучасної системи внутрішнього контролювання діяльності фірми в галузі сільського господарства, передусім, необхідно враховувати різноманіття

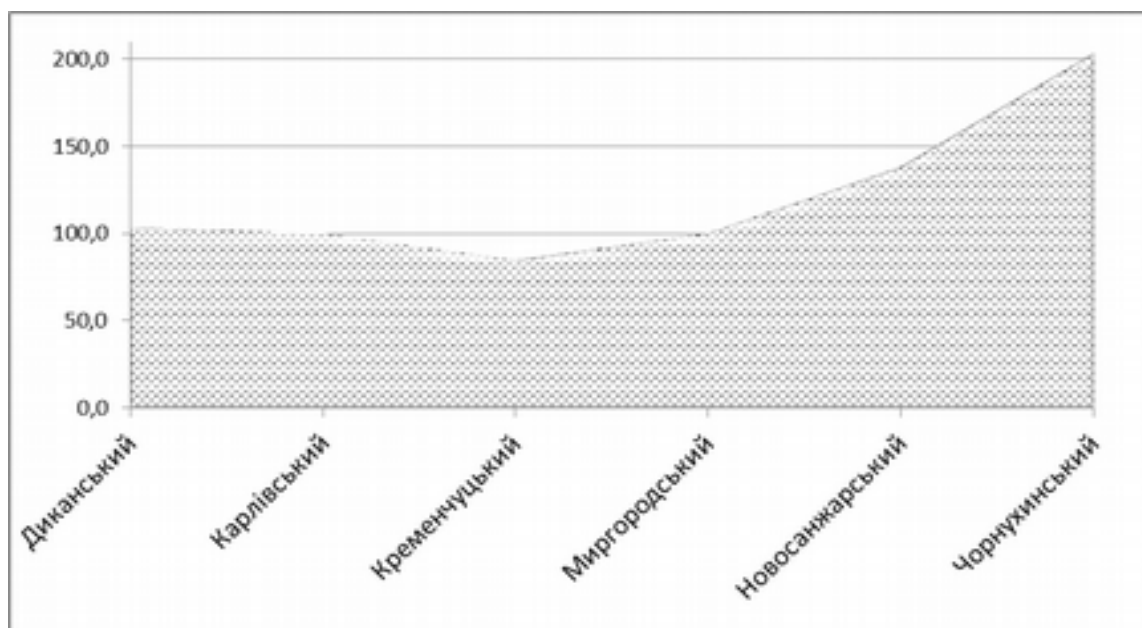


Рис. 2.6. Рівень рентабельності вирощування насіння соняшника в окремих районах Полтавської області, 2011 р., %

Джерело: побудовано автором за даними [111]

форм власності, видів діяльності та організаційно-правового статусу підприємства, а гарантією якісного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства є професійна компетентність осіб, які його здійснюють [21, с. 22].

Так, Н. І. Дорош зазначає, що внутрішнє контролювання в сільськогосподарських підприємствах повинно бути процесом, який безпосередньо визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та найвищого управління, а також інший персонал, який надає обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності та дотримання існуючих законів і нормативних актів [42, с. 95]. Таким чином дії, щодо внутрішнього контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, повинні впроваджуватись з урахуванням певного ступеня

релевантності інформації, що розкривається безпосередньо в процесі контрольних процедур та застосовується в управлінні прибутками агрофірм Полтавщини.

### **2.3. Оцінка ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств**

Прагнення суб'єктів господарювання налагодити дієвий процес менеджменту в сільськогосподарських підприємствах зумовлюють здійснення контролю за його перебігом. Відповідно й результати контролювання сільськогосподарських підприємств потребують детального аналізу та узагальнення отриманих результатів з метою розробки варіантів управлінських рішень щодо забезпечення досягнення поставленої мети діяльності функціонуючих суб'єктів господарювання в частині оптимізації прибутку за рахунок економії ресурсів, кількості робочих місць, використання інновацій, інвестицій тощо [59, с. 1]. Відсутність ґрунтового контролювання з боку керівництва унеможливорює досягнення відповідних цілей з отримання певних фінансових результатів. Тому актуальним і водночас проблематичним є запровадження ефективного не тільки зовнішнього, але й внутрішнього контролювання, особливо для середніх і великих сільськогосподарських підприємств [26, с. 374; 30, с. 73].

Ефективність контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства досліджували такі науковці як: Г. Л. Бурляй [4, с. 114–117], Є. В. Калюга [179, с. 26–31], Т. В. Ковтун [56, с. 165–170], М. Д. Корінько [59], В. П. Пантелєєв [98, с. 363], Т. М. Чернякова [142, с. 50], В. М. Яценко [147, с. 3–7] та інші.

Необхідність формування і використання внутрішньої звітності сільськогосподарського підприємства у його внутрішньому контролюванні зумовлюється тим, що на практиці значна кількість підприємств не формує

внутрішню звітність взагалі, менеджери не отримують цільову інформацію для управління, зворотний зв'язок спрямовується на проведення ревізій і пошук недоліків, зміст звітності звертає увагу на минулі події та операції, а інформація узагальнюється для контролю обсягів продажу або визначення витрат [98, с. 363]. Для розв'язання проблеми неналежного контролювання підприємств, на нашу думку, необхідно проводити оцінку контролю за діяльністю агрофірм, зокрема системи внутрішнього контролювання сільськогосподарських підприємств [22, с. 51]. А це сприятиме раціональному управлінню підприємством, зокрема допомагатиме обґрунтуванню доцільності впровадження нової управлінської структури та застосуванню кардинально нових методів стимулювання як управлінського, так і виробничого персоналу організації. Однак ніяка внутрішня система контролю підприємства не працюватиме раціонально, якщо його управлінський склад не досліджуватиме, які саме складові призводять до руйнівних змін в агрофірмі.

Під час здійснення контролювання діяльності в межах сільськогосподарських підприємств часто виділяють три блоки: контроль повноважень (забезпечення виконання операцій, що мають вплив на функціонування і розвиток підприємства), контроль документального оформлення (контроль за відображенням усіх дозволених операцій в облікових регістрах) та контроль збереження (контроль за схоронністю майна, коштів) [147]. Проте таке розмежування буде невиправданим з практичної точки зору, якщо у здійсненні зазначених трьох етапів буде задіяна одна і та ж особа, що відповідно підвищуватиме ймовірність зловживань та розкрадання майнових цінностей. Між іншим, якщо раціонально буде сформована система внутрішнього контролювання на всіх рівнях управління підприємством, то відповідно й ефективність контрольних процедур зростатиме й матиме сенс.

У розділі 2.1 дисертаційної роботи нами було визначено ступінь ризику за ймовірністю несплати податків сільськогосподарськими підприємствами Полтавської області, що спеціалізуються на виробництві продукції рослинництва для вибору об'єктів зовнішнього державного контролювання у



2012 р. Так, в результаті дослідження встановлено, що саме ПрАТ “Райз-Максимко” Лохвицької міжрайонної ДП, ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” Кременчуцької об’єднаної ДП Глобинського відділення, ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцької міжрайонної ДП, ТОВ “Савинці” Миргородської об’єднаної ДП мають найбільшу кількість критеріїв ризику за усіма категоріями. Враховуючи те, що в ПрАТ “Райз-Максимко” Лохвицької міжрайонної ДП на даний момент відбувається реорганізація підприємства, то для поглибленого вивчення нами було обрано такі сільськогосподарські підприємства Полтавщини: ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” Глобинського району, ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району, ТОВ “Савинці” Миргородського району Полтавської області.

ТОВ “Стандарт-Агро” утворилося в 2004 р. і діє у відповідності до Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, законів України “Про господарські товариства”, “Про зовнішньоекономічну діяльність” та інших законодавчих актів України, а також Статуту, який є його основним установчим документом. Земельні угіддя даного господарства розташовані в селі Сари, селі Рашівка, селі Краснознаменка Гадяцького району Полтавської області. Засновниками товариства виступили ТОВ “Агро-Альфа” і ТОВ “Агро-Тайм”, вищим органом управління товариством є Загальні збори учасників. Основна мета діяльності ТОВ “Стандарт-Агро” полягає у вирощуванні зернових та технічних культур, а також наданні послуг у рослинництві.

Окрему увагу варто звернути й на ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” Глобинського району Полтавської області. Не зважаючи на те, що дане товариство було засноване у 2009 р., воно входить до трійки провідних господарств Глобинського району, займаючи при цьому першу позицію. Більш того, ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” утворилося шляхом реорганізації та спеціалізується на вирощуванні й реалізації таких сільськогосподарських культур, як: озима пшениця, ячмінь, соняшник, соя, кукурудза, цукровий буряк.

ТОВ “Савинці” було зареєстроване рішенням Миргородської районної державної адміністрації у 2003 р. і розташоване у селі Савинці Миргородського

району Полтавської області. З районним і обласним центрами підприємство зв'язане шосейними шляхами, проте товариство віддалене від районного центру міста Миргород на 32 км, від обласного центру міста Полтава – 120 км. Зазначимо, що найближча залізнична станція знаходиться у місті Миргород – 33 км. Предметом діяльності ТОВ “Савинці” є забезпечення виробництва високоякісної та екологічно безпечної продукції сільського господарства, її переробки, зберігання та реалізації, з використанням передового досвіду вітчизняної та закордонної аграрної науки і новітніх енергозберігаючих, екобезпечних технологій, та по інших напрямках діяльності. Більш того, дане сільськогосподарське підприємство спеціалізується в основному на вирощуванні зернових та технічних культур, проте має місце й тваринництво.

Зазначимо, що контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств включає контролювання за використанням ресурсів, за організацією виробництва, за збутом продукції, за використанням прибутку тощо. Відомо, що земля є основним засобом виробництва в сільському господарстві й від того, наскільки раціонально вона використовується, залежить кількість виробленої сільськогосподарської продукції. Щоб отримувати високі врожаї, необхідно проводити заходи щодо покращення використання сільськогосподарських угідь та підвищення їх врожайності, тому в кожному господарстві контрольоване використання земельних ресурсів. Для цього необхідно проводити глибокий аналіз їх використання, завданням якого є вивчення структури земельних угідь в сільськогосподарському підприємстві та виявлення можливостей для їхнього подальшого розширення й покращення, оцінки виконання плану проведення робіт з поліпшенням землі й підвищенням ефективності здійснених заходів, а також вивчення і оцінка показників використання земельних угідь у господарстві. Тому, на нашу думку, доцільним буде проаналізувати динаміку забезпеченості земельними ресурсами окремих сільськогосподарських підприємств Полтавської області протягом останніх п'яти років (табл. 2.6).

Аналізуючи дані табл. 2.6, ми можемо зробити висновок, що у ТОВ “Савинці” Миргородського району за останні п’ять років відбувається найбільша тенденція до зростання кількості орендованих ділянок для спеціалізації у галузі рослинництва. Так, даний показник в 2011 р. становив на 37,72% більше, ніж у 2007 р. Земля орендується у фізичних осіб, власників земельних паїв на території Савинцівської, Черевківської та Зуївецької сільських рад. Однак ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”, не зважаючи на те, що

Таблиця 2.6

Динаміка забезпеченості земельними ресурсами окремих сільськогосподарських підприємств Полтавської області протягом 2007-2011 років

Показник	Роки					Відхилення 2011 р. від 2009 р., %
	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	
<b>ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”</b>						
Площа с.-г. угідь, га	-	-	29649,00	28826,00	27959,00	-5,70
у т. ч. рілля	-	-	29499,00	27702,33	27088,00	-8,17
сінокоси	-	-	112,00	112,00	101,00	-9,82
Орендна плата за 1 га, грн.	-	-	480,17	558,13	785,87	+63,66
<b>ТОВ “Стандарт-Агро”</b>						
	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	Відхилення 2011 р. від 2007 р., %
Площа с.-г. угідь, га	10342,00	10468,00	10429,00	10420,00	10186,00	-1,51
у т. ч. рілля	9246,00	9367,00	9383,00	9373,00	9140,00	-1,15
сінокоси	545,00	545,00	545,00	545,00	545,00	0,00
Орендна плата за 1 га, грн.	295,20	335,51	345,89	354,16	348,03	+17,90
<b>ТОВ “Савинці”</b>						
Площа с.-г. угідь, га	5246,00	5809,00	7419,00	7345,00	7225,00	+37,72
у т. ч. рілля	5246,00	5809,00	7419,00	7345,00	7225,00	+37,72
сінокоси	-	-	-	-	-	-
Орендна плата за 1 га, грн.	135,47	270,49	387,51	523,07	551,26	+306,92

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

функціонує лише три роки, наприкінці 2011 р. орендувало найбільшу площу сільськогосподарських угідь. Важливо підкреслити й те, що орендна плата за 1 га у даному господарстві є найвищою, зокрема у 2011 р. вона сягала 785,87 грн., що на 63,66% більше, ніж у 2009 р. Що стосується ТОВ “Стандарт-Агро”, то воно має найнижчу орендну плату за 1 га, у порівнянні з досліджуваними підприємствами, що пояснюється менш сприятливими умовами та місцем розташування земельних ділянок для роботи у галузі рослинництва.

Зазначимо, що згідно розпорядження Голови районної державної адміністрації від 08.06.2011 р. [106] та керуючись статтями 17, 93, 124, 134, 125, 126, 202, 204, пунктом 2 розділу X Перехідних положень Земельного кодексу України [49], Законом України “Про оцінку земель” [108], статтями 8, 19, 25 Закону України “Про землеустрій” [105], ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” було наданий дозвіл на розробку технічної документації із землеустрою щодо встановлення меж та розмірів земельних ділянок в натурі та складання документів, що посвідчують право користування землею на умовах оренди на території Кринківської сільської ради із земель державної власності, на земельну ділянку сільськогосподарського призначення, площею 19,90 гектарів (пасовища), терміном на 10 років, з орендною платою 3% від нормативної грошової оцінки земельних ділянок, для ведення товарного сільськогосподарського виробництва. У той час як в ТОВ “Савинці” відсоткові виплати орендної плати у 2011 р. становили 6% від вартості земельної ділянки

Кожне сільськогосподарське підприємство Полтавської області спеціалізується на виробництві та реалізації певних видів продукції, в залежності від сприятливості кліматичних умов підприємства в одній зоні. Які саме галузі є пріоритетними в господарствах Полтавщини, або на виробництві яких видів сільськогосподарської продукції спеціалізуються агрофірми даного регіону, можна виявити, розглянувши структуру товарної продукції окремих сільськогосподарських підприємств (Додаток В табл. 1, 2). З наведених даних у табл. 1, 2 Додатку В ми бачимо, що динаміка усіх видів товарної продукції є

доволі мінливою, що пояснюється багатьма факторами, до яких належить і використання сівозміни, і кількість внесених добрив, і сприятливість погодних умов та багато інших факторів, що таким або іншим чином залежать від планування і ефективного використання земельних ресурсів. Проте аналізуючи приведені розрахунки у табл. 1 Додатку В можна зробити висновок, що ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району і ТОВ “Савинці” Миргородського району, в основному, займаються вирощуванням кукурудзи на зерно, сої, пшениці озимої, соняшнику, ячменя ярого, тому що питома вага даних видів продукції займає найбільшу частку. Крім того, саме реалізація кукурудзи на зерно у 2007 р для ТОВ “Стандарт-Агро” принесло найбільший прибуток у розмірі 6387,68 тис. грн., у порівнянні з іншими видами реалізованої продукції; а на ТОВ “Савинці” у 2011 р. прибуток від реалізованої кукурудзи на зерно сягав вже 9355,30 тис. грн. При цьому необхідно звернути увагу й на те, що ТОВ “Савинці” планує досягти росту продукції рослинництва та тваринництва за рахунок ефективного, раціонального використання родючого потенціалу землі та основних фондів; підвищення врожайності сільськогосподарських культур та зниження собівартості продукції за рахунок впровадження інтенсивних технологій вирощування сільськогосподарських культур та тварин, а також підвищення продуктивності сільськогосподарських угідь. Що стосується ТОВ ІПК ”Полтавазернопродукт”, то пріоритетним напрямком у спеціалізації продукції рослинництва виступають цукрові буряки (рис. 2.7). Зокрема, у середньому за останні п’ять років в структурі обсягів виробництва товарної продукції ТОВ ІПК ”Полтавазернопродукт” питома вага цукрових буряків збільшилась на 61,6%.

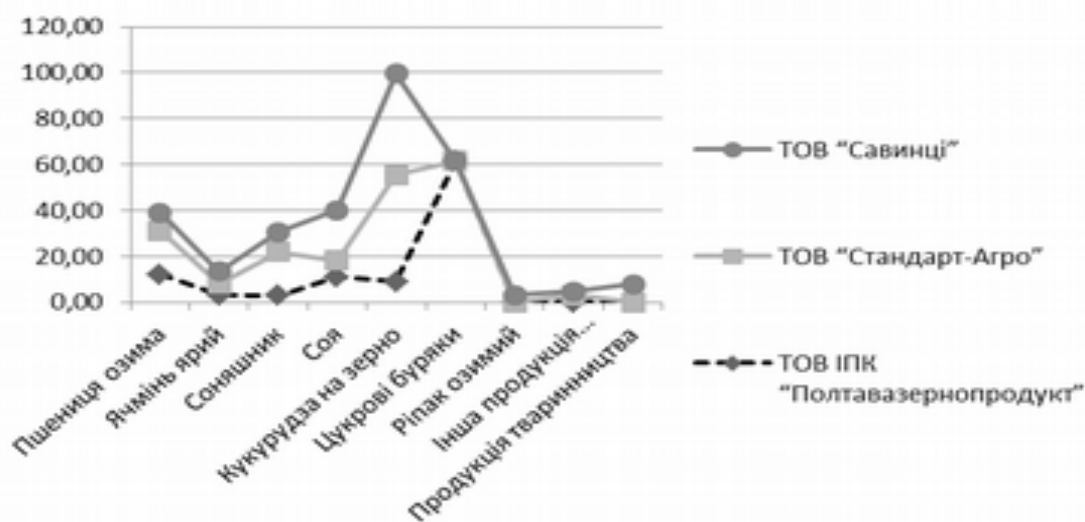


Рис. 2.7. Структура обсягів товарної продукції окремих сільськогосподарських підприємств Полтавської області в середньому за останні п'ять років, %

Джерело: побудовано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Як відомо, будь-яке підприємство функціонує завдяки виробничим засобам, до складу яких входять не лише оборотні, а й основні, які є засобами праці, що залучені до виробничого процесу, використовуються більше одного виробничого циклу, мають незмінну, натурально-речовинну форму і в кожному циклі частково переносять свою вартість на новостворений продукт (Додаток В табл. 3, 4, 5). Так, порівнюючи ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт" з ТОВ "Стандарт-Агро" і ТОВ "Савинці", ми можемо стверджувати, що сільськогосподарське підприємство Глобинського району є лідером стосовно забезпеченості основними засобами (до 2011р. основні фонди) в середньому по області, вартість яких у 2011 р. склала 105570,00 тис. грн., що на 77738,00 тис. грн. більше, ніж у ТОВ "Савинці", та на 90005,00 тис. грн. – ніж у ТОВ "Стандарт-Агро". Більш того, на трьох об'єктах дослідження мають пріоритет основні засоби другої групи, вартість яких в середньому складає до 70% в структурі від загальної вартості основних засобів (рис. 2.8).

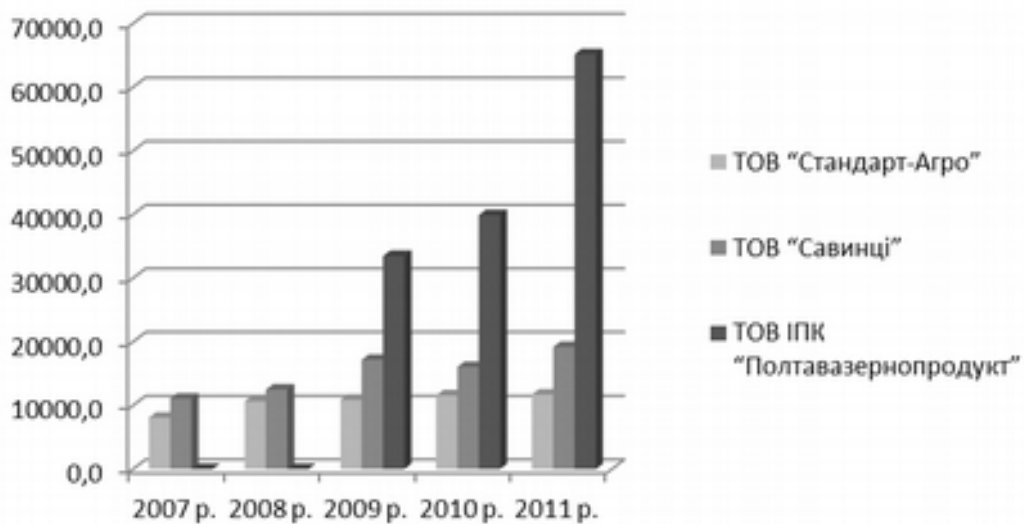


Рис. 2.8. Динаміка вартості основних засобів другої групи окремих сільсько-господарських підприємств Полтавської області за 2007-2011 рр., тис. грн.

Джерело: побудовано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Однак середньорічна вартість основних засобів ТОВ "Стандарт-Агро" є найнижчою, зокрема, вартість машин та обладнання у 2011 р. склала 11725,00 тис. грн. Свою господарську діяльність дане товариство здійснює власною та орендованою технікою у власників майнових паїв колишніх КСП "Нове життя" с. Рашівка та КСП "Хорол" с. Краснознаменка.

Крім того, необхідно звернути увагу й на те, що ефективність використання основних виробничих засобів сільськогосподарських підприємств Полтавської області значно впливає на кінцеві результати виробництва, тобто чим більш ефективно і раціонально господарство зможе використати наявні у його розпорядженні засоби, тим кращі результати від своєї діяльності воно отримає. При цьому визначити ефективність використання основних засобів на досліджуваних підприємствах Полтавщини можна за допомогою певних показників, які наведені у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Ефективність використання основних засобів, що є об'єктом податкового обліку, окремими с.-г. підприємствами Полтавської області у 2011 р.

№ п/п	Показник	ТОВ ІПК “Полтава-зернопродукт”	ТОВ “Стандарт-Агро”	ТОВ “Савинці”
1.	Середньорічна вартість основних засобів, тис грн	105570,00	15565,00	27832,00
2.	Дохід, тис.грн	508480,00	13700,00	7587,00
3.	Фондозабезпеченість, тис. грн.	3,78	1,53	3,85
4.	Фондоозброєність, тис. грн.	67,80	85,05	111,78
5.	Фондовіддача, тис. грн.	4,82	0,88	0,27
6.	Фондомісткість, тис. грн.	0,21	1,14	3,67

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Відповідно до проведених розрахунків щодо ефективності використання основних засобів ми можемо говорити про те, що на перший погляд майже за усіма показниками ТОВ “Савинці” Миргородського району має найвищі показники щодо забезпеченості основними засобами. Однак дане судження є доволі помилковим. Наприклад, фондівіддача у даному господарстві складає 0,27, а це говорить про те, що на одну гривню вартості основних засобів забезпечується отримання прибутку на зазначену суму. Фондомісткість, в свою чергу, показує обернену залежність, тобто, що на одну гривню виробленої продукції припадає 3,67 гривні витрат. Тому фондомісткість та фондівіддача є найкращою у ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”. Проте саме у ТОВ “Савинці” кількість основних засобів на одного працюючого є найвищою і у 2011 р. становила 111,78 тис. грн., у той час як в ТОВ “Стандарт-Агро” лише 85,05 тис. грн.

Ринкові відносини, які мають місце в Україні, передбачають посилення зацікавленості господарюючих суб'єктів у максимізації прибутку власного бізнесу. Реалізація такого стратегічного завдання потребує раціонального



підходу щодо організації системи внутрішнього контролювання [86, с. 94]. Для того, щоб визначитись, чи раціонально побудована система контролювання діяльності підприємства в галузі сільського господарства, необхідно проаналізувати основні показники результативності фінансової та господарської діяльності і, нарешті, визначити рентабельною чи збитковою є агрофірма (Додаток В табл. 6). Так, порівнюючи основні виробничо-фінансові показники діяльності досліджуваних сільськогосподарських підприємств Полтавської області, незважаючи на те, що обсяги виробленої продукції у ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району є більшими, ніж у ТОВ “Савинці” Миргородського району, доцільно відзначити, що діяльність ТОВ “Стандарт-Агро” є менш дохідною, тому що чистий прибуток даної організації у 2011 р. зменшився на 8474,30 тис. грн., у порівнянні з 2007 р., і склав 2467,00 тис. грн. На ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” відбувається майже аналогічна ситуація, тому що дане господарство у 2011 р. реалізувало лише половину виробленої продукції, хоча й кінцеві результати його діяльності є доволі позитивними. Тому, беручи до уваги один із головних показників ефективності виробництва, зокрема рентабельність, ми можемо стверджувати, що загальний стан в ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”, ТОВ “Стандарт-Агро” та ТОВ “Савинці” є прибутковим (рис. 2.9). Зокрема, на ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” за досліджуваний період рівень рентабельності збільшився і в 2011 р. склав 123,36%, що на 59,23% більше, ніж у 2007 р., у той час як в ТОВ “Савинці” даний показник зріс лише на 1,02%, а у ТОВ “Стандарт-Агро” взагалі зменшився на 31,62% і склав у 2011 р. 9,07%. Поряд із загальною негативною тенденцією, що сталася, слід зазначити й позитивні моменти функціонування сільськогосподарських підприємств. Так, усі три досліджувані підприємства постійно нарощували обсяги як виробленої, так і реалізованої продукції у порівнянні з попередніми періодами. Наприклад, ТОВ “Савинці” протягом останніх п’яти років підвищило обсяги реалізації сільськогосподарської продукції на 36203,30 тис. грн., ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” на 32584,00 тис. грн., а ТОВ “Стандарт-Агро” – на 309,90 тис. грн. Така тенденція

говорить про підвищення попиту на продукцію рослинництва, яку виготовляють дані підприємства, не лише серед населення даного регіону, але й господарств поза його межами, тобто має місце розширення ринків збуту.

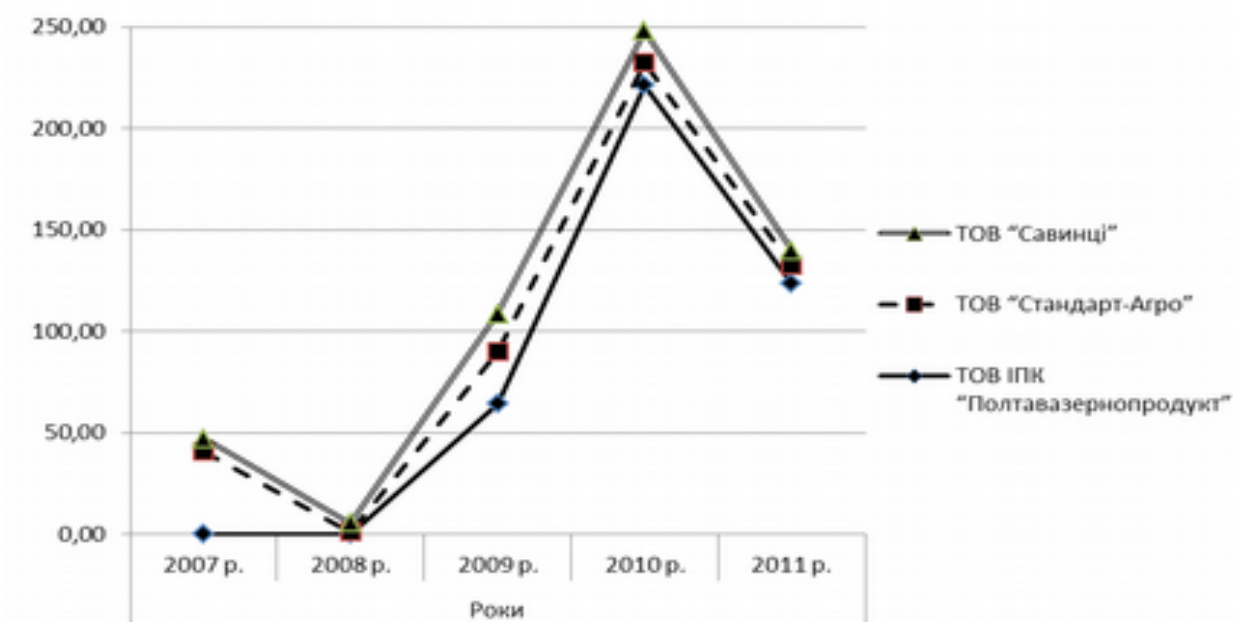


Рис. 2.9. Динаміка рівня рентабельності досліджуваних сільськогосподарських підприємств Полтавської області протягом останніх п'яти років, %

Джерело: побудовано автором на основі розрахунків за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Управління розподілом і використанням прибутку сільськогосподарського підприємства має на меті: визначення пріоритетних напрямів розвитку організації й відповідного направлення інвестиційної частини прибутку; визначення частки прибутку, що споживається відповідно до соціальної політики і програми стимулювання; формування фінансових результатів за рахунок прибутку для розвитку окремих видів діяльності; забезпечення перерахування частки прибутку до бюджету тощо [123, с. 82]. Ми вважаємо, що сьогодні ефективний механізм управління прибутком підприємства в галузі сільського господарства надає можливість повністю реалізувати намічені цілі, а також сприяти результативному втіленню функцій такого управління. При цьому дієвим елементом управління прибутком в сільськогосподарських підприємствах може виступати оцінка ефективності використання їхніх активів (табл. 2.8).

Аналіз доходності активів окремих сільськогосподарських підприємств  
Полтавської області у 2011 році

№ п/п	Найменування показника	На початок звітного періоду, тис. грн.	На кінець звітного періоду, тис. грн.	Абсолютне зростання, тис. грн.	Коефіцієнт зростання
<b>ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт"</b>					
1	Вартість активів підприємства	396651,00	649790,00	253139,00	1,64
2	Сукупний дохід	361482,00	590224,00	228742,00	1,63
3	Різниця у значеннях коефіцієнтів	*	*	*	-0,01
4	Сума сукупного доходу на 1 грн. вартості активів	0,91	0,91	0,00	1,00
<b>ТОВ "Стандарт-Агро"</b>					
1	Вартість активів підприємства	136543,00	159329,00	22786,00	1,17
2	Сукупний дохід	60151,00	52059,00	-8092,00	0,87
3	Різниця у значеннях коефіцієнтів	*	*	*	-0,30
4	Сума сукупного доходу на 1 грн. вартості активів	0,44	0,33	-0,11	0,74
<b>ТОВ "Савинці"</b>					
1	Вартість активів підприємства	45085,00	55048,00	9963,00	1,22
2	Сукупний дохід	56175,00	49174,00	-7001,00	0,88
3	Різниця у значеннях коефіцієнтів	*	*	*	-0,35
4	Сума сукупного доходу на 1 грн. вартості активів	1,25	0,89	-0,35	0,72

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Відповідно до проведених розрахунків у табл. 2.8 нами було виявлено ефективність використання капіталу в сільськогосподарських підприємствах. Так, ми бачимо, що коефіцієнт доходності активів, який показує частку сукупного доходу в одній гривні вартості активів підприємства, є найвищим у ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт" і складає 1,00. Більш того, на досліджуваному сільськогосподарському підприємстві має місце зростання вартості активів (1,64) та збільшення сукупного доходу (1,63), що свідчить про підвищення ефективності використання майна підприємства. Говорячи про від'ємні моменти у різниці значення коефіцієнтів на ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт", ТОВ "Стандарт-Агро", ТОВ "Савинці", нами були з'ясовані причини випереджальних темпів зростання вартості активів на трьох підприємствах, серед яких є зростання обсягів нереалізованої готової

продукції, запасів, незавершеного виробництва і капітальних вкладень, а також придбання довгострокових активів.

Варто відмітити, що на сьогоднішній день закордонними вченими-економістами доведено, що співвідношення обсягів ринкової капіталізації та балансової вартості сільськогосподарських підприємств, особливо великих за розмірами, сягає вісім до одного [145, с. 27]. Більш того, О. Н. Гуніна [37, с. 197] акцентує увагу на тому, що до концепції вартісного мислення, яка набула всебічного розповсюдження в американських агрофірмах, поступово пристосовуються й вітчизняні сільськогосподарські підприємства. Ми вважаємо, що дійсно в сучасних умовах господарюючих суб'єктів галузі сільського господарства ринкова вартість організації не відповідає лише вартісній оцінці активів підприємства. Пояснити таке твердження можна наявністю фундаментальних факторів, що визначають вартісну оцінку сільськогосподарських підприємств, зокрема: інвестиційна, фінансова, операційна ефективність. Так, нами було досліджено ділову активність, фінансову стійкість, ліквідність і платоспроможність окремих сільськогосподарських підприємств Глобинського, Гадяцького та Миргородського районів Полтавської області (Додаток В табл. 7, 8, 9) і з'ясовано, що найбільш стабільна ситуація за показниками фінансової стійкості спостерігається у ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт", зокрема коефіцієнт маневрування, що показує, яка частина власних коштів підприємства знаходиться в мобільній формі й дозволяє більш або менш вільно маневрувати цими коштами, дорівнює 0,8. Ситуація, що панує в ТОВ "Стандарт-Агро", є дещо гіршою, ніж у ТОВ "Савинці". Проте позитивним можна вважати тот момент, що на трьох, обраних для поглибленого дослідження сільськогосподарських підприємствах, має місце задовільне покриття поточних зобов'язань власними обіговими коштами, на що вказує коефіцієнт забезпеченості поточних пасивів власними коштами.

Для того, щоб активізувати діяльність найманих працівників усіх щаблів управління, потрібна також сприятлива соціально-економічна ситуація на

підприємстві та у країні в цілому, яка безпосередньо залежить від державної політики, що проводиться у сфері сільського господарства, тому що поза цією політикою не може розвиватися жодна галузь народного господарства [85, с. 182–183]. Тому ми вважаємо, що необхідно звернути увагу на те, що в двох досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Полтавщини, зокрема на ТОВ ПК “Полтавазернопродукт” і ТОВ “Стандарт-Агро”, мала місце державна підтримка вирощування продукції рослинництва (Додаток В рис. 1). Так, в ТОВ ПК “Полтавазернопродукт” державна підтримка для виробництва продукції рослинництва у 2009 р. була у 3 рази більша, ніж у ТОВ “Стандарт-Агро” і склала 936,00 тис. грн.

Т. М. Чернякова акцентує увагу на тому, що для інвесторів вагому роль відіграє податкове планування, яке припускає вибір найбільш оптимальних при певних податкових правилах форм і методів інвестування капіталу та здійснення діяльності у галузі сільського господарства [142, с. 50]. А це говорить про те, що актуальності набуває саме внутрішнє контролювання, яке втілює процес, спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей організації [56, с. 167], що і виступає наслідком послідовних дій керівництва агрофірм з питань планування, організації та моніторингу як загальної діяльності сільськогосподарських підприємств, так і окремих їх підрозділів. Тому для того, щоб надати реальну оцінку ефективності застосування системи контролювання на досліджуваних підприємствах, необхідно проаналізувати виробничий потенціал, зокрема і найманих працівників агрофірм (табл 2.9), а також ефективність їх використання у динаміці (Додаток В табл. 10).

Таблиця 2.9

Динаміка чисельності та використання найманих працівників у  
ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”, ТОВ “Стандарт-Агро”, ТОВ “Савинці”  
Полтавської області

Показник	ТОВ ІПК “Полтава- зернопродукт”		ТОВ “Стандарт- Агро”		ТОВ “Савинці”	
	Роки					
	2009р.	2011р.	2007р.	2011р.	2007р.	2011р.
Всього ПВП, осіб	1016	1546	428	171	219	231
У тому числі:	722	1140	336	129	168	160
робочі						
спеціалісти	220	294	67	33	41	64
керівники	22	23	9	5	4	3
службовці	52	89	16	4	6	4
Непромислова група, осіб	7	11	52	12	16	18
Середньооблікова чисельність всіх найманих працівників, осіб	1023	1557	480	183	235	249
Відпрацьовано, тис. люд-год:						
всього по підприємству	2069,2	3070,1	827,1	270,5	444,88	453,07
на 1 працівника	2,0	2,0	1,7	1,5	1,9	1,8
Коефіцієнт залучення найманих працівників до виробництва	0,99	0,99	0,89	0,93	0,93	0,93
Вироблено валової продукції на 1 робітника, тис. грн.	209,78	326,58	26,56	74,86	15,46	30,47
Фонд оплати праці, тис. грн.	23232,90	50344,60	3113,60	2887,60	1946,50	5549,00
Середньорічна зарплата на 1 найманого працівника, тис.грн.	22,71	32,33	6,49	15,78	8,28	22,29

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Враховуючи проведений аналіз даних у табл. 2.9 слід зазначити, що штат найманих працівників трьох підприємства складається із двох головних складових: промислово-виробничий персонал та непромислова група, які мають тенденцію у ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” і ТОВ “Савинці” до зростання, а в ТОВ “Стандарт-Агро” – до зменшення. Безпосередню участь у виробництві приймають працівники промислово-виробничого персоналу, кількість яких у

2011 р. була найбільша в ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” на 85%, ніж у ТОВ “Савинці” та на 89%, ніж у ТОВ “Стандарт-Агро”. До непромислової групи входять працівники, що не задіяні у виробництві. Незважаючи на те, що в 2011 р. у ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” і ТОВ “Стандарт-Агро” середньооблікова чисельність всіх найманих працівників збільшилась, у порівнянні з 2007 р., штат постійно змінюється, що свідчить про плинність кадрів на даних підприємствах. Лише в ТОВ “Савинці” показник плинності кадрів протягом останніх п’яти років залишався стабільним, а це говорить про те, що в межах сільськогосподарського підприємства проводиться політика збереження та мотивування найманих працівників, що відповідно має позитивно впливати на систему внутрішнього контролювання діяльності організації.

Загальновідомо й те, що стимулом сумлінної роботи на будь-якому підприємстві є заробітна плата найманого працівника. Тому слід відмітити, що в ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”, ТОВ “Стандарт-Агро” і ТОВ “Савинці” Потавської області оплата праці виступає переважно грошовою компенсацією господарств своїм працівникам в обмін на їхню працю. Таким чином, керівні ланки намагаються формувати ефективну систему оплати праці, адже це сприяє залученню кваліфікованих претендентів, утриманню високого рівня виконання. На нашу думку, правильно розроблена система оплати праці та матеріального заохочення, а також обґрунтована система доплат сприяють не лише залученню й утриманню висококваліфікованих працівників в організації, але й належному виконанню покладених на них обов’язків, в тому числі й в сфері контролювання діяльності досліджуваних сільськогосподарських підприємств (рис. 2.10).

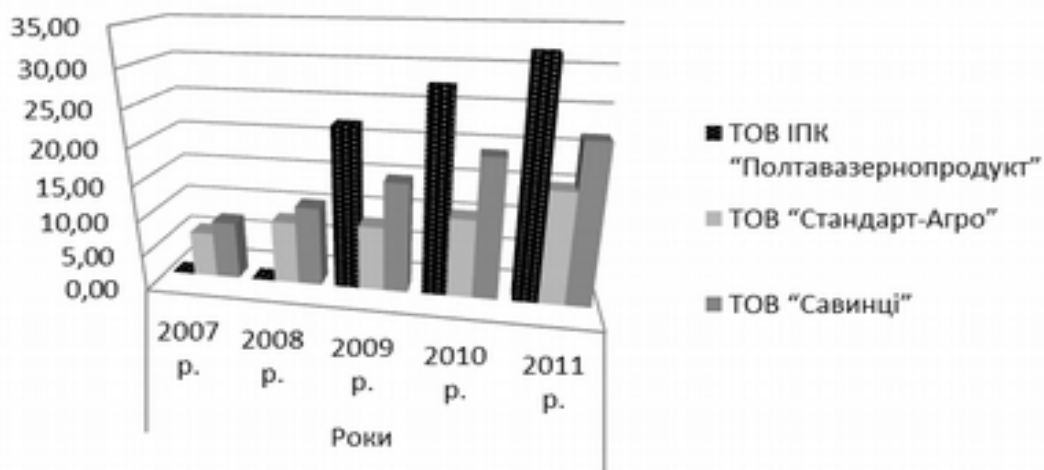


Рис. 2.10. Динаміка середньорічної заробітної плати одного найманого працівника в досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Полтавської області, тис. грн.

Джерело: побудовано автором на основі розрахунків за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Так, у трьох, обраних для поглибленого аналізу, товариствах Полтавської області намітилась тенденція до росту показника середньорічної заробітної плати на 1 найманого працівника і в 2011 р., у порівнянні з 2007 р., даний показник збільшився стрімко зріс на 62,85% у ТОВ "Савинці" і склав 22,29 тис. грн. Проте найвища заробітна плата протягом останніх п'яти років простежується у працівників ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт" Глобинського району, яка в 2011 р. сягала 32,33 тис. грн. на 1 найманого працівника, що на 16,55 тис. грн. більше, ніж в ТОВ "Стандарт-Агро" Гадяцького району, та на 10,04 тис. грн., ніж в ТОВ "Савинці" Миргородського району Полтавської області. Враховуючи систему оплати праці в ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт" логічним буде формування висновків, що в даному господарстві приділяється набагато більше уваги питанням як організаційного характеру, зокрема, розподілу праці, спеціалізації, формі організації виробничих процесів, ритмічності виробництва, формам і методам контролю, порядку пред'явлення і здачі продукції, формам та способам транспортування виготовленої сільськогосподарської продукції, зберіганню, експлуатації продукції; так і



економічного характеру: ціна, собівартість, ступінь підвищення продуктивності суспільної праці тощо. Беручи до уваги те, що економічні фактори особливо важливі при переході до ринкової економіки, варто відмітити, що їм одночасно притаманні й контрольні-аналітичні та стимулюючі властивості.

Підводячи підсумки аналізу фінансових результатів діяльності окремих сільськогосподарських підприємств Полтавщини, ми можемо стверджувати, що контроль не завжди виступає складовою функцією менеджменту сучасних сільськогосподарських підприємств, проте на скільки вдало буде сформована та класифікована система контролювання організацією, залежатиме максимізація прибутку агрофірм [25, с. 82]. Отже, у розділах 2.1 та 2.2 й на основі проведених досліджень у розділі 3.1 дисертаційної роботи нами було виявлено: чим частіше відбувається зовнішнє державне контролювання сільськогосподарських підприємств Полтавської області у галузі рослинництва, зокрема органами державної податкової служби, тим швидше суб'єкти контролювання замислюються над створенням внутрішньої системи контролювання в організації. Так, якщо має місце іноземне інвестування підприємств у сільському господарстві Полтавщини, то неодмінною умовою інвестора при вкладенні закордонного капіталу в організацію є проведення міжнародного аудиту. Саме такий аудит для іноземного інвестора виступає гарантом доцільності й ефективності вкладених коштів. Тобто, ми бачимо, що особливе місце у діяльності функціонуючих сільськогосподарських підприємств належить аудиторським перевіркам. Так, щоб реально визначитись з обсягами аудиторських процедур, аудитору необхідно дати оцінку системі внутрішнього контролювання організації для того, щоб спланувати терміни проведення аудиту.

Тому в ході проведених нами досліджень було з'ясовано, що найчастіше з періодичністю один раз на квартал протягом трьох років функціонування відбувались заходи щодо залучення незалежного аудиту лише у ТОВ ШК "Полтавазернопродукт" (табл. 2.10). Нестабільно, але в середньому один раз на рік мали місце зовнішні аудиторські перевірки в ТОВ "Савинці".

Таблиця 2.10

Зовнішні аудиторські перевірки в окремих сільськогосподарських підприємствах Полтавщини протягом 2007-2011 років, одиниць

№ п/п	Назва підприємства	Роки				
		2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
1	ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”	-	-	4	4	4
2	ТОВ “Стандарт-Агро”	0	0	0	0	0
3	ТОВ “Савинці”	1	1	2	0	1

Джерело: побудовано автором за наданими матеріалами досліджуваних підприємств

У ТОВ “Стандарт-Агро” взагалі була відсутня протягом останніх п’яти років система незалежного контролю. При цьому при спілкуванні з керівниками сільськогосподарських підприємств Полтавщини ТОВ “Савинці” і ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” було виявлено, що існуюча система внутрішнього контролювання діяльності досліджуваних підприємств не завжди гарантує ефективність їхньої роботи на практиці. Така позиція може бути пов’язана з наявністю корисливої мотивації управлінського персоналу, наділеного владою, а також ймовірністю допущення помилок в результаті неправильного формулювання завдання керівниками вищого щабля управління нижчим. Більш того, навіть за умов наявності сформованого кваліфікованого складу персоналу з даного напрямку існує відсоток ризику, при якому відбувається як внутрішній, так і зовнішній вплив на працівників – виконавців окремих операцій. Тому виникаючі розбіжності у відповідях на поставлені аудитором питання говорять про недосконалість, неефективність чи взагалі неіснуючі системи внутрішнього контролювання на конкретному підприємстві. Необхідно акцентувати увагу й на тому, що з 2012 р. повинні функціонувати спеціалізовані аудиторські фірми, результати перевірок яких податкові інспекції зобов’язані враховувати при здійсненні зовнішнього контролювання в сільськогосподарському підприємстві.

Передумовою ефективного розвитку будь-якого вітчизняного підприємства в галузі сільського господарства, незалежно від форми власності,

є функціонування системи контролювання. Контролювання присутнє практично на кожному підприємстві, але його ефективність забезпечується не завжди і тому саме на практиці виникає багато спірних питань, непорозумінь та проблем [30, с. 73]. Так, невеликі сільськогосподарські підприємства найчастіше не мають достатнього персоналу, матеріальних ресурсів та рівня знань управлінців для організації необхідної системи контролювання. Великі підприємства, навіть володіючи достатньою базою, можуть бути погано керовані, і, як наслідок, досить великі витрати, понесені на організацію контролю, не дадуть бажаних результатів. Аналізуючи управлінську структуру окремих сільськогосподарських підприємств Полтавської області, зокрема ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”, ТОВ “Стандарт-Агро”, і ТОВ “Савинці” (Додаток В рис. 2) нами було виявлено, що на даних об’єктах система внутрішнього контролювання практично не сформована. Крім того, ми з’ясували, що на жодному із досліджуваних сільськогосподарських підприємств організація і здійснення контролювання їхньої діяльності, особливо на внутрішньому рівні, не регламентується жодними локальними нормативно-правовими документами. Проте це не означає, що одержана в процесі контролювання інформація повинна передаватись хаотично та спонтанно [119, с. 60], що й відбувається безпосередньо в практичній діяльності ТОВ “Стандарт-Агро”, ТОВ “Савинці” і частково в ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”. А навпаки – система контролюючих заходів має бути чітко врегульована з позиції: ким, коли, від кого поставляється інформація, чи є достовірною та результативною.

Таким чином, хотілося б підкреслити, що динаміка розвитку сільськогосподарського підприємства, його фінансова стійкість, надійність і репутація безпосередньо залежать від ефективності та якості функціонування системи поточного контролювання [18, с. 311; 24, с. 154; 26, с. 378]. Для того, щоб підвищити ефективність внутрішнього контролювання в досліджуваних сільськогосподарських підприємствах, доречним буде створення не фіктивного, а реально функціонуючого відділу контролювання, який матиме у своєму

розпорядженні компетентних фахівців з даного напрямку управління. Особливу увагу необхідно приділити й підвищенню ефективності використання робочого часу контролюючих суб'єктів шляхом запровадження ефективних методів поточного контролювання в управлінні сільськогосподарськими підприємствами, а також влучне застосування раціональних методик щодо систематичного вибору обсягів та сфер контролювання в певний проміжок часу. Суттєвим моментом при цьому повинна виступати аналітична інформація про роботу органів відділу внутрішнього контролювання досліджуваних підприємств у галузі сільського господарства Полтавської області.

Результати проведеної оцінки рівня контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств дають підстави нам констатувати, що на сьогоднішній день у сільськогосподарських підприємствах Полтавської області, що спеціалізуються у галузі рослинництва, відбувається переважно зовнішнє державне контролювання. Періодичність такого контролю в підприємствах рослинницької спеціалізації простежується майже у десять разів частіше, ніж у тих, які виробляють продукцію тваринництва, що пояснюється і зменшенням кількості функціонуючих підприємств у тваринництві, і обсягами реалізованої ними продукції, і середньорічною чисельністю персоналу підприємств даної галузі. Так, у 2007 р. органами Державної податкової служби було перевірено 92 сільськогосподарських підприємства рослинницького напрямку, що, у порівнянні з 2011 р., на 25% більше.

Незважаючи на те, що перевірки підприємств усіх форм власності відбуваються досить активно, сільськогосподарські підприємства, що мають організаційно-правову форму Господарських товариств, за проведеними нами дослідженнями, протягом останніх п'яти років викликали найбільшу зацікавленість органів Державної податкової служби, спонукаючи тим самим, особливо в умовах ринку, запроваджувати заходи щодо організації внутрішнього контролювання функціонуючих сільськогосподарських підприємств Полтавщини. В середньому за період 2007-2011 рр. перевірки здійснювались з розрахунку на одне сільськогосподарське підприємство у

рослинництві в формі товариства з обмеженою відповідальністю з середньорічною кількістю персоналу 186 осіб із загальною виручкою 18213 тис. грн., у приватному підприємстві – до 113 осіб з виручкою 7083 тис. грн., у той час як у державних підприємств – до 210 осіб з виручкою 31431 тис. грн. відповідно.

Дослідженнями встановлено, що в процесі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств органами Державної податкової служби були виявлені порушення ними норм податкового та валютного законодавства, а також порушення щодо обігу готівкових коштів. Зокрема, упродовж останніх п'яти років відбувалась безперервна тенденція зростання стосовно порушення норм податку на додану вартість в сільськогосподарських підприємствах у галузі рослинництва усіх форм власності. Особливо необхідно відмітити стрімке зростання порушень стосовно податку на додану вартість у фермерських господарствах в 2011 р., що майже в 6 разів збільшились, ніж у 2007 р. (табл. 1). У порівнянні з 2007 р., у 2011 р. в 1,5 рази більше було реалізовано сільськогосподарської продукції тіншовим шляхом за готівкові кошти. Більш того, дана виручка не була відображена у податковій звітності, а грошові кошти відповідно не оприбутковані в касі, що й обумовило порушення норм обігу готівкових коштів на підприємствах майже всіх форм власності. Відповідно до виявлених порушень сільськогосподарським підприємствам було донараховано податок на додану вартість в сумі 17883 тис. грн.; за матеріалами деяких справ відносно посадових осіб підприємств порушено кримінальні справи за ознаками злочину ч. 1 ст. 366 та ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України.

Досліджено виявлення факторів впливу на вибір планового об'єкта зовнішнього державного контролювання у залежності від ступеня ризику господарської діяльності сільськогосподарського підприємства, що базується на формуванні основних груп організацій за ознаками загального обсягу постачання товарів за певний проміжок часу та кількості критеріїв ризику певної категорії, практичне впровадження якого допомагатиме суб'єктам

господарювання спрогнозувати ймовірність власних перевірок у майбутньому. Для апробації даного підходу було сформовано дві основні групи суб'єктів господарювання – юридичних осіб – різних районів Полтавщини, що спеціалізуються у напрямку рослинництва на вирощуванні зернових та технічних культур. У відповідності до зазначених ступенів ризику нами було встановлено, що в сільськогосподарських підприємствах першої та другої групи ПрАТ “Райз-Максимко” ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”, ТОВ “Бурат-Агро”, ТОВ “Стандарт-Агро”, ТОВ “Компанія Фармко”, ТОВ “Савинці” у 2012 р. обов'язково відбуватиметься зовнішнє державне контролювання, тому що кількість критеріїв ризику певної категорії перевищує три одиниці.

Авторами встановлено, для того, щоб в агрофірмі впроваджувалась дієва система внутрішнього контролювання, необхідно формувати ієрархічну побудову суб'єктів контролювання діяльності організацій, у відповідності до видів сільськогосподарських підприємств. Систематизуючи наукові підходи вчених-економістів з даного напрямку, дисертантом досліджено динаміку рівня рентабельності продукції рослинництва у сільськогосподарських підприємствах Полтавської області протягом останніх п'яти років, який за даний період знизився по області на 13,1 відсоткових пункти. Пояснити таку тенденцію можна, насамперед, певними змінами, що відбувались в обсягах виробництва валової продукції, а також пов'язаною з цим ринковою кон'юнктурою, тобто пропозицією й ціною на виготовлену продукцію. Крім того, можна й говорити про зниження ефективності системи внутрішнього контролювання за діяльністю функціонуючих організацій області, або її відсутністю взагалі на окремих щаблях управління.

За результатами дослідження було з'ясовано, що із трьох сільськогосподарських підприємств Глобинського, Гадяцького та Миргородського районів Полтавської області, що були обрані нами для поглиблених емпіричних досліджень, найпотужнішим за ефективністю контролювання, виробництва сільськогосподарської продукції, використанням основних засобів підприємства, найманих працівників, а також за показниками

фінансової стійкості, ліквідність та платоспроможність виступає ТОВ ПК “Полтавазернопродукт” Глобинського району. За аналогічними критеріями середні позиції зайняло ТОВ “Савинці” Миргородського району, а діяльність ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району – було визнано неефективною.

## РОЗДІЛ 3

# ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

### 3.1. Передумови формування складових в процесі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств

У першому та другому розділах роботи ми зазначали, що в умовах жорсткої конкурентної боротьби керівники сільськогосподарських підприємств намагаються побудувати таку систему управління організацією, яка б сприяла виконанню поставлених цілей засновників фірми та допомагала підприємству зайняти власну нішу на ринку товарів та послуг. На нашу думку, для втілення такої мети необхідно, перш за все, раціонально сформувати керівний апарат управління, який спрямовує колектив на виробництво якісної продукції, збільшення реалізації виготовленої продукції та наданих послуг у галузі сільського господарства на внутрішніх і зовнішніх ринках тощо. Особливе місце у даному ланцюгу належить контролю в сільськогосподарському підприємстві, без здійснення якого вище зазначені положення не матимуть сенсу. Відомо, що основною метою створення, розвитку та функціонування підприємств різних галузей економіки є максимізація прибутку, проте для того, щоб адекватно спрогнозувати, чи буде діяльність фірми прибутковою, необхідно належним чином впровадити дієвий механізм контролювання діяльності різних систем на підприємстві. Гостро дане питання постає у підприємствах сільського господарства, де такого роду позиціям практично не приділяється увага, а на окремих господарюючих суб'єктах взагалі відсутня система контролю.

Як показують проведені нами дослідження у розділі 2 роботи на прикладі окремих сільськогосподарських підприємств Полтавської області, система внутрішнього контролювання практично відсутня, а якщо вона і є, то у



переважній більшості має декларативний характер. Для того, щоб визначити передумови формування складових в процесі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, ми застосували метод експертних оцінок, як один із логіко-евристичних методів дослідження. Зокрема, нами було проведене експертне опитування на національному та міжнародному рівнях. Для того, щоб прискорити процес дослідження, автором було розроблено анкети українською та російською мовами. Зміст анкети було побудовано з урахуванням проведеного дисертантом теоретичного аналізу, практичних досліджень на прикладі окремих сільськогосподарських підприємств, а також враховувалось власне бачення проблематики наукового дослідження щодо контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства. Питання, в основному, були закритого типу, однак для висловлення власної думки, деякі з них мали чотири і більше відповідей. Окремі положення взагалі дозволяли сформулювати власне бачення респондента стосовно напрямку дослідження. Результати проведеного автором опитування було узагальнено, кількісна інформація надала можливість зробити відповідні ґрунтовні висновки та водночас дати якісну характеристику доцільності контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.

Отже, статистичну базу дослідження сформували кількісні показники, що були отримані автором в результаті опитування 217 осіб таких груп респондентів:

1) керівники сільськогосподарських підприємств з іноземними інвестиціями та без іноземного капіталу окремих районів Полтавської, Харківської та Сумської областей (54 та 62 особи);

2) науковці (15 осіб);

3) молоді спеціалісти окремих вищих навчальних закладів України та Російської Федерації (випускники економічних спеціальностей Кримського державного гуманітарного університету, Полтавської державної аграрної академії, Сумського національного аграрного університету, Курської державної сільськогосподарської академії ім. проф. І.І. Іванова) (86 осіб) (Додаток Д).

Вагомим можна вважати той факт, що завдяки респондентам підприємств з іноземними інвестиціями, ми мали можливість порівнювати, на якому рівні відбувається контролювання діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств та закордонних. Так, дану вибірку респондентів склали 54 керівника сільськогосподарських підприємств з іноземними інвестиціями, 62 керівника вітчизняних сільськогосподарських підприємств, які у загальній частки опитуваних склали майже 54%. Зазначимо, в обох випадках до 87% стать респондентів була представлена чоловіками, і лише 13% – жінками, що говорить про перевагу обіймання управлінських посад підприємств у галузі сільського господарства чоловіками. Інакше склалась ситуація у двох наступних групах респондентів, які були представлені 15 особами науковців та 86 особами молодих спеціалістів. Зокрема, 53,3% науковців та 40% молодих спеціалістів – це представники жіночої статі.

На нашу думку, вік респондентів теж має позитивний вплив на достовірність отриманих результатів. Так, більше 40% обох груп опитуваних керівників сільськогосподарських підприємств були особи віком 40-49 років, а серед науковців – особи 50-59 років. Окремо нами виносилось питання щодо досвіду роботи на керівних посадах та в управлінській сфері, адже при дослідженні процесу контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств серед респондентів з невеликим досвідом роботи можна отримати недостовірні або необ'єктивні дані. Тож, ми можемо стверджувати, що більше 55% вибірки респондентів склали досвідчені особи, що працювали на управлінських посадах різних сільськогосподарських підприємствах від 10 до 15 років, та обізнані, яким чином має відбуватись процес контролю в організації. Тобто, ми бачимо, що опитувані особи є найосвіченішою частиною суспільства, а це вірогідно підвищує якість отриманої інформації.

Варто відмітити, що на даний час на підприємствах сільського господарства велика увага повинна приділятися розвитку системи внутрішнього контролювання в рамках самої організації. Нами було виявлено, що до 70% респондентів усіх груп говорили, що саме Положення про внутрішній контроль

сільськогосподарського підприємства є документом, який сприяє ефективному розвитку організації. Так, керівники сільськогосподарських підприємств з іноземними інвестиціями акцентували увагу на тому, що згідно даного Положення, всі трудові ресурси організації зобов'язані організувати внутрішній контроль, який забезпечує належний рівень надійності, що відповідає характеру діяльності та обсягам проведених операцій. Більш того, внутрішній контроль покликаний запобігати різного роду порушенням, потенційним помилкам і можливим втратам, забезпечувати законність, надійність і ефективність діяльності підприємства.

Досліджуючи проблематику контролю ми дійшли висновку, що внутрішнє контролювання підприємств у галузі сільського господарства повинно розглядатися як постійно діюча система, що включає такі складові, як визначення контрольованих параметрів та об'єктів контролю, встановлення “критичних” точок контролю, де ризик виникнення помилок, хибних та інших небажаних явищ особливо великий. На питання: “Що спонукає власників організацій здійснювати внутрішнє контролювання за діяльністю підприємств в галузі сільського господарства?” 42,6% керівників сільськогосподарських підприємств з іноземними інвестиціями, 53,3% керівників сільськогосподарських підприємств без іноземного капіталу та 68,6% молодих спеціалістів явно виділили впевненість у позитивних результатах при здійсненні зовнішнього контролювання державними органами, що на їх думку, формує репутацію організації на перспективу (рис. 3.1).

Проте серед респондентів групи науковців думки розділились майже навпіл та більше 20% опитуваних вважають невід'ємними елементами, що спонукають власників агрофірм впроваджувати внутрішнє контролювання на підприємствах, є: 1) впевненість у позитивних результатах при здійсненні зовнішнього контролювання державними органами; 2) забезпечення підвищення ефективності управління організацією та її структурними

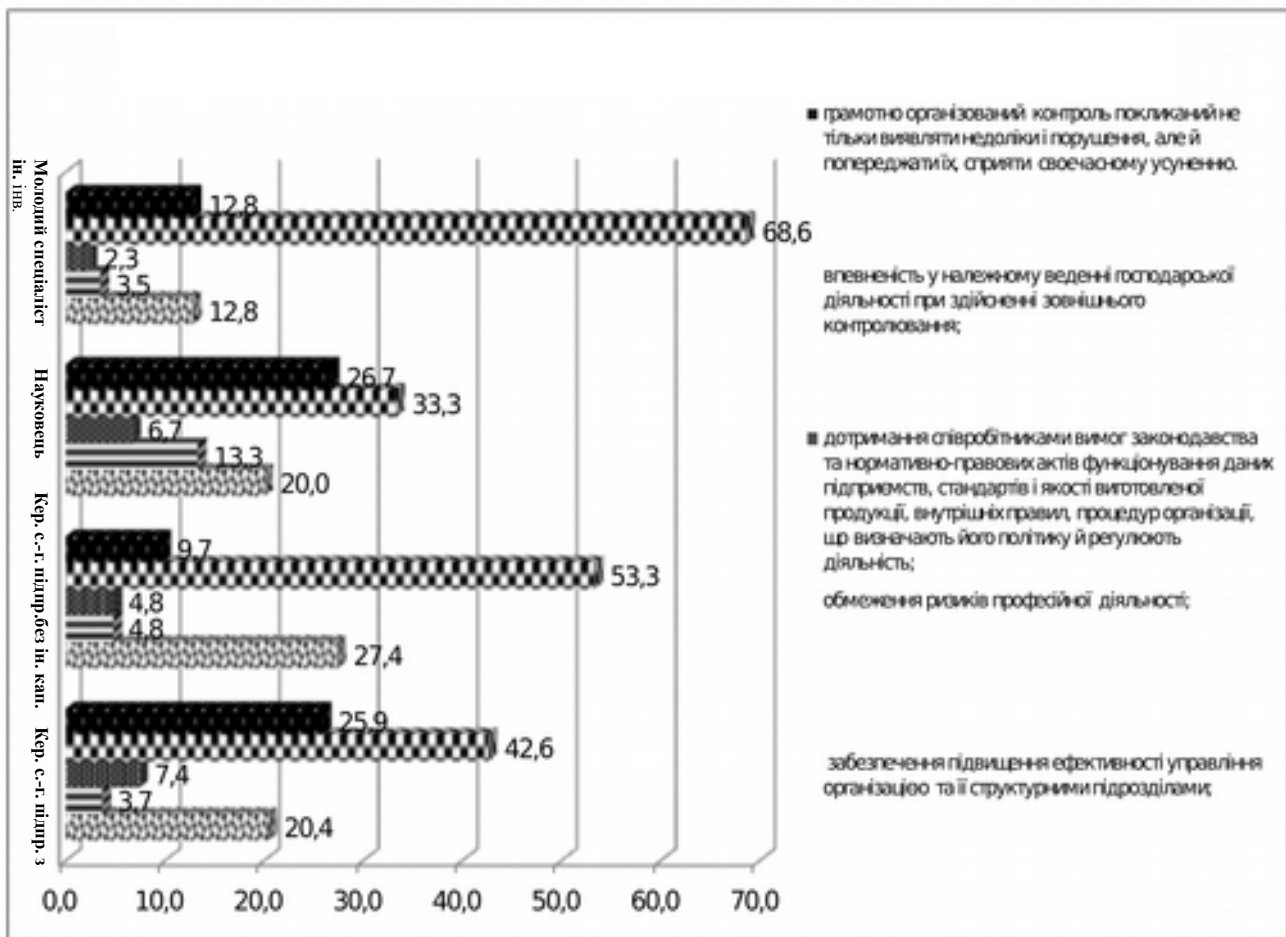


Рис. 3.1. Чинники, які спонукають власників організацій здійснювати внутрішнє контролювання за діяльністю підприємств у галузі сільського господарства

Джерело: власні дослідження автора, на основі проведеного експертного опитування на міжнародному та національному рівнях [86, с. 92]

підрозділами; 3) грамотно організований контроль покликаний не тільки виявляти недоліки і порушення, але й попереджати їх, сприяти своєчасному усуненню. Ми вважаємо, що позиція респондентів даної групи є обґрунтованою, оскільки виявлені недоліки є сигналом про ймовірну проблему, пов'язану з відсутністю або неправильною роботою контролю, і цей сигнал вимагає глибокого аналізу окреслених причин та відповідного покарання винних.

Продовжуючи думку даної групи респондентів 13,3% говорили про ймовірність обмеження ризиків професійної діяльності та майже 7% впевнені,

що впровадження внутрішнього контролювання обов'язково сприятиме дотриманню співробітниками фірм в галузі сільського господарства вимог законодавства та нормативно-правових актів функціонування даних підприємств, стандартів і якості виготовленої продукції, внутрішніх правил, процедур організації, що визначають його політику й регулюють діяльність. Таку позицію респондентів ми можемо пояснити тим, що внутрішнє контролювання сільськогосподарських підприємств здійснюється безпосередньо персоналом, тому саме персонал виступає його складовим ланцюгом, а не лише керівні документи, правила та процедури [24, с. 151]. Більш того, 5-7% групи опитуваних керівників сільськогосподарських підприємств підкреслило, що внутрішнє контролювання повинно реалізовуватися безупинно в ході процесу управління, причому не тільки спеціальними контролюючими службами організації, а й усіма іншими її співробітниками.

Узагальнюючи висловлені позиції опитуваної вибірки респондентів ми можемо говорити про те, що до елементів системи саме внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах повинні належати такі ключові аспекти: дотримання умов замовників продукції щодо якості, обсягів та ціни; дотримання внутрішніх обмежень при організації процесу виробництва сільськогосподарської продукції; дотримання розрахункових нормативів і показників, встановлених на підприємстві; дотримання заходів, спрямованих на запобігання неправомірного використання службової інформації при здійсненні професійної діяльності на ринку сільськогосподарської продукції; дотримання заходів щодо зниження ризиків, пов'язаних з діяльністю сільськогосподарських підприємств; дотримання заходів, спрямованих на запобігання конфлікту, а при наявності конфлікту інтересів – дотримання пріоритету інтересів клієнта; правильність оформлення первинних документів внутрішнього обліку, ведення облікових реєстрів, відображення операцій з сільськогосподарською продукцією в системі внутрішнього обліку, відповідність укладених договорів законодавству України; складання та подання звітності сільськогосподарських

підприємств відповідно до вимог законодавства країни тощо. Так, наведений перелік елементів внутрішнього контролювання в цілому розкриває зміст роботи і характер відповідальності контролера в сільськогосподарському підприємстві. Проте слід зазначити, що в останні роки законодавство України активно розвивається, регламентуються нові аспекти діяльності підприємств, встановлюються нові правила і норми щодо їх функціонування. Зокрема, створення правового механізму протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, встановлення обов'язків покупця сільськогосподарської продукції пред'являти до продавця додаткові вимоги стосовно дотримання та виконання відповідних функцій [18, с. 310]. Даний факт не може не позначитися й на постійних змінах механізму ведення внутрішнього контролю. Насамперед, це стосується контролера, який здійснює безперервний моніторинг, проводить правову оцінку нового законодавства і встановлює, чи мають його норми відношення до діяльності сільськогосподарського підприємства.

Слід відмітити, як правило, внутрішнім контролем реєструються два види порушень: 1) помилки, які полягають у викривленні сум, кількості, суті господарських операцій через ненавмисні дії виконавців або обліковців; 2) шахрайство, зміст якого так само викривлює інформацію, але через навмисні дії [93, с. 8]. Так, нетиповість надзвичайних подій для сільськогосподарського підприємства створює сприятливі умови для підвищеного ризику допущення помилок та шахрайства в цій сфері. Під шахрайством ми розуміємо крадіжки коштів, привласнення сировини й матеріалів, підміна результатів інвентаризації, фальсифікація або втрата платіжних документів, укладання договорів з порушенням правил тощо.

Відомо, що переважна частка іноземних інвесторів у сільськогосподарських підприємствах з іноземними інвестиціями одночасно здійснюють господарську діяльність підприємства й на батьківщині. Перед тим, як спрямувати бізнес в Україну, іноземні інвестори вже мають досвід щодо інвестування та заснування підприємств на батьківщині, або ж у інших східноєвропейських країнах. Водночас організація та менеджмент українського

підприємства виступають ключовими аспектами такого інвестування, а моделі менеджменту залежать від інвестора. За результатами опитування учасників міжнародного інвестиційного науково-практичного семінару "Іноземне інвестування в Україні: сучасність і перспективи" у 2008р. у м. Харкові керівники підприємств з іноземними інвестиціями зробили наголос на тому, що довгострокові рішення вони приймають виключно зі згодою іноземних інвесторів, проте абсолютно різними є організація щоденних робіт та тривалість присутності інвесторів [55, с. 34]. Тому, аналізуючи відповіді респондентів, яку питому вагу в управлінні займало створення ефективної системи внутрішнього контролювання у сільськогосподарських підприємствах, яких їм безпосередньо доводилось працювати, лише 68,5% керівників сільськогосподарських підприємств з іноземними інвестиціями стверджували, що ця частка складала до 30%. У той час як більше 86% керівників вітчизняних підприємств, науковців та молодих спеціалістів говорили лише про межу до 10%. Отримані результати доводять те, що все ж таки менеджмент вітчизняних підприємств у галузі сільського господарства відрізняється від системи побудови менеджменту закордонних агрофірм. Отже, як показує практика, переважна більшість сільськогосподарських підприємств не приділяє належної уваги питанням створення ефективної системи внутрішнього контролювання. Формально існуючі служби внутрішнього контролю не забезпечують виконання покладених на них функцій. Опитувана вибірка респондентів зазначила, наслідком цього є той факт, що підрозділами внутрішнього контролю протягом року в організації виявляється в середньому лише один-два випадки порушення вимог законодавства, в той час як зовнішніми перевірками державних інспекцій встановлюється значно більше число подібних фактів. Більш того, 89% керівників сільськогосподарських підприємств без іноземного капіталу підкреслили, що часто мають місце випадки, коли служби внутрішнього контролю інформують керівництво організацій про виникнення додаткових ризиків у діяльності підприємств, про порушення встановлених законодавчих норм, проте керівники агрофірм не завжди вживають адекватних заходів щодо

усунення виявлених порушень. Дослідження американських вчених [168, с. 4] доводять, завдяки вдало організованій системі контролювання залежить конкурентоздатність сільськогосподарських підприємств у зовнішньому середовищі, а також їх можливість швидко адаптуватися до будь-яких змін щодо здійснення підприємницької діяльності.

В ході проведеного експертного опитування нами також було виявлено, що саме в умовах незадовільної організації роботи внутрішнього контролювання, при наявності серйозних недоліків і упущень в діяльності сільськогосподарських підприємств існує небезпека застосування уповноваженими державними органами до фірм не тільки попереджувальних, але й примусових заходів впливу у вигляді прийняття рішення щодо призупинення їхньої діяльності. Наявність проблемних місць в системі внутрішнього контролювання, що вимагають належної уваги з боку керівництва сільськогосподарських підприємств, формує групу певних чинників, що впливають на частоту проведення зовнішнього державного контролювання (табл. 3.1). Так, на думку чотирьох груп респондентів (більше 40% опитуваної аудиторії), формальний підхід до організації та проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання є першочерговим впливовим фактором, що спіткає сільськогосподарське підприємство до зовнішнього державного контролювання. Більш того, майже 30% респондентів також надали пріоритетність несвоєчасному прийняттю відповідних рішень та заходів щодо усунення допущених відхилень від вимог законодавства, виявлених контролером. Отже, ми бачимо, що необхідність зовнішнього контролювання обумовлена наявністю державного нагляду за діяльністю сільськогосподарських підприємств, який передбачає формулювання і застосування спеціальних правил та інструкцій по здійсненню професійної діяльності, включаючи контроль за дотриманням цих правил. Функції зовнішнього контролю за діяльністю організацій, крім державних наглядових органів, здійснюють незалежні аудитори і саморегульовані організації. Зокрема,

Таблиця 3.1



Фактори впливу на частоту проведення зовнішнього контролювання сільсько-господарських підприємств органами Державної податкової служби

<i>Питання: "Чим обумовлене постійне проведення зовнішнього контролювання сільськогосподарських підприємств органами Державної податкової служби?"</i>	Експертна цінка				
	Керівник сільськогосподарського підприємства		Науковець, у %	Молодий спеціаліст, у %	Всього, у %
	з іноземними інвестиціями, у %	без іноземного капіталу, у %			
1) несвоєчасне прийняття відповідних рішень та заходів щодо усунення допущених відхилень від вимог законодавства, виявлених контролером;	35,1	32,3	20,0	20,9	27,7
2) незнання контролером норм чинного законодавства, обсягу своїх повноважень і відповідальності;	1,9	3,2	0,0	8,1	4,6
3) формальний підхід до організації та проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання;	37,0	40,3	46,7	57,0	46,5
4) неузгодженість або відсутність оперативної взаємодії між підрозділами організації;	1,9	1,6	13,3	3,5	3,2
5) низький рівень розроблених і застосовуваних в сільськогосподарських підприємствах документів, що регулюють діяльність фірми у сфері сільського господарства.	24,1	22,6	20,0	10,5	18,0

Джерело: власні дослідження автора, на основі проведеного експертного опитування на міжнародному та національному рівнях [24, с. 153]

незалежні аудиторські послуги в Росії, що носять консультаційний характер, пропонує так звана Велика шістка найбільших [аудиторських](#) фірм світу, до якої входять Deloitte & Touche, Ernst & Young, Arthur Anderson, Price Waterhouse, Cooper & Lybrand, KPMG.

Важливо відзначити, що, як правило, зовнішнє контролювання повинно здійснюватися у формі подальшого контролю, мати епізодичний характер, бути обмежене у використанні внутрішньої інформаційної бази і проводитися людьми, не пов'язаними з об'єктом перевірки. Тому наглядові органи надають особливого значення необхідності використання організаціями системи

внутрішнього контролювання, яка відповідала б вимогам, що висуваються законодавцем. Завдання даної системи полягають у наданні сприяння і забезпечення впорядкованого та водночас ефективного ведення бізнесу, запобіганні та виявленні шахрайства й помилок, забезпеченні достовірності та повноти обліку операцій, контролю за своєчасною підготовкою і поданням звітності.

Ми вважаємо, що управлінська філософія і стиль роботи керівників сільськогосподарських підприємств – відношення керуючих до професійних ризиків, повноцінне розуміння ними ролі внутрішнього контролювання в управлінні організацією, конкретні дії щодо побудови системи внутрішнього контролю та її вдосконалення – основні гаранті успішної діяльності організації в сфері сільського господарства. Тому нами досліджувалось питання щодо необхідності контролю персоналу в процесі поточного контролювання підприємств у галузі сільського господарства (рис. 3.2).

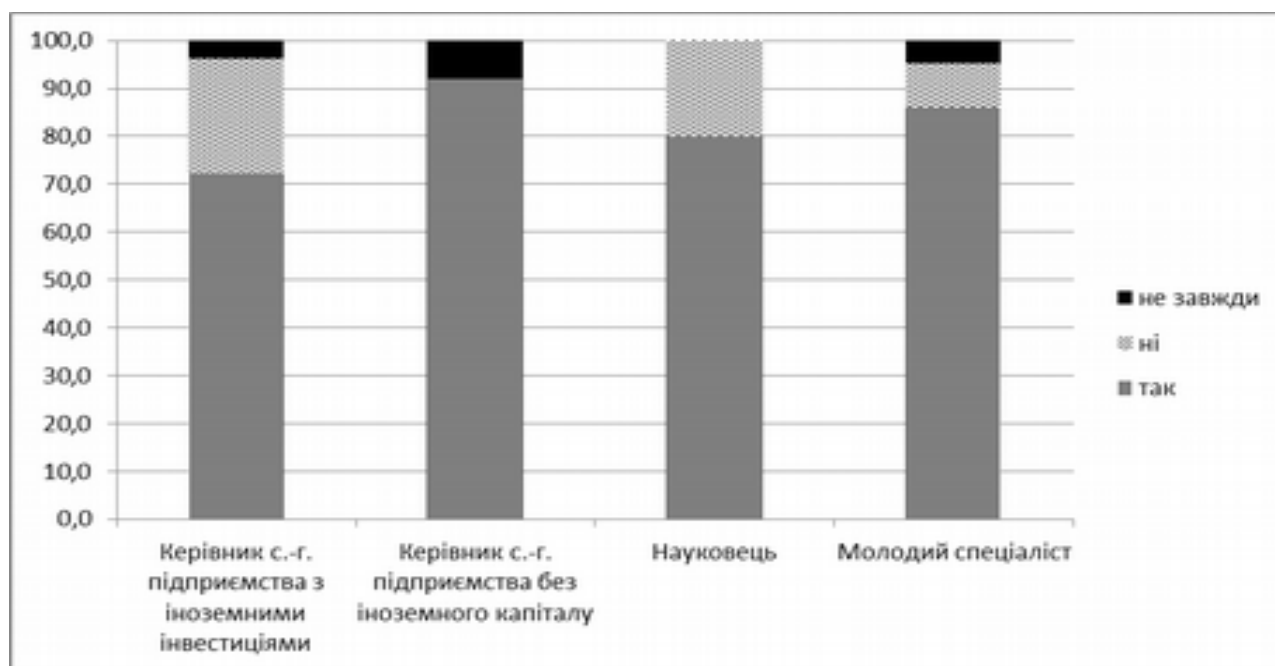


Рис. 3.2. Думка респондентів щодо необхідності контролю персоналу в процесі поточного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, у %

Джерело: власні дослідження автора, на основі проведеного експертного опитування на міжнародному та національному рівнях

Нами було встановлено, лише 24,1% керівників підприємств з іноземним капіталом висловили думку, що все ж таки існують трудові ресурси на

підприємстві, роботу яких контролювати недоречно. На нашу думку, це, перш за все, залежить від корпоративної культури, що панує в організації, а також менталітету робітників. Проте, у будь-якому випадку повинен бути присутній самоконтроль, який підвищуватиме продуктивність праці та визначатиме становище сільськогосподарського підприємства і його окремих підрозділів у конкретний момент. Решта вибірка опитуваних (більше 70%) говорили про доцільність контролювання не лише окремих сфер поточної діяльності організацій, а й безпосередньо персоналу агрофірм усіх ланок. Зокрема, акцентувалась увага на тому, що необхідно здійснювати контролювання окремо за роботою директора підприємства у галузі сільського господарства, керівника середнього та нижчого рівня. Ми поділяємо думку експертів щодо розподілу керівників різних рівнів управління в процесі втілення контролювання за їхньою діяльністю, тому що саме у залежності від сфери контролю ми зможемо виявити порушення щодо інвестицій, доходу або витрат організацій. Крім того, закордонні вчені Р. Каплан, Д. Луфт та М. Шилдс довели, що найвпливовішими показниками при побудові раціональної системи менеджменту підприємства є організаційна децентралізація та ринкова конкуренція. Саме вони мають безпосередній вплив на кожному щаблі контролювання, особливо при формуванні субординації керівного складу підприємства з метою раціонального використання отриманої інформації щодо функціонування кожної контрольованої системи в межах сільськогосподарського підприємства [160, с. 13; 161, с. 107; 164, с. 59]. Так, завдяки побудованій авторами моделі, було виявлено, що управлінський персонал в процесі контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства, також повинен бути контрольований спеціально сформованим сегментом працівників.

Сьогодні, навіть за умов стрімкого розвитку науково-технічного прогресу, все ж таки виникають проблемні питання щодо належної координації контрольних дій, своєчасності проведення контрольних заходів, недостатнього контролювання одних та надмірного контролю інших об'єктів. Це пов'язано, в першу чергу, з тим, що традиційно функції внутрішнього контролювання

більшою мірою покладаються на бухгалтерію сільськогосподарських підприємства та на ревізійні комісії, які зберегли своє існування ще з часів командно-адміністративної системи [66]. Пропозиції щодо створення окремого відділу, зокрема служби або комітету внутрішнього контролювання чи іншого окремого підрозділу для більшості видів підприємств у галузі сільського господарства (фермерських господарств, товариств з обмеженою відповідальністю, приватних підприємств, виробничих кооперативів) не знаходять свого впровадження, зважаючи на їхні розміри та обмежені ресурси. Підтвердженням цьому є відповіді респондентів, серед яких лише 44,4% керівників сільськогосподарських підприємства з іноземними інвестиціями зазначили про наявність відділу внутрішнього контролювання на підприємстві, де вони працювали. В інших випадках, більше 50% опитуваної аудиторії, говорили про відсутність такого роду відділів, а переважна більшість респондентів (більше 15%) акцентували увагу на періодичному залученні зовнішніх аудиторів на підприємстві.

Для того, щоб здійснити верифікацію отриманих нами даних, звернемось до результатів дослідження, що були проведені Міжнародною фінансовою Корпорацією у 2010 році [43]. Тож, вони показали, що серед 72 опитуваних вітчизняних сільськогосподарських підприємств лише 39% мають функціонуючі відділи внутрішнього контролювання, 21% – втілюють функції внутрішнього контролю шляхом залучення зовнішніх аудиторів. Ми вважаємо, що виходом з даної ситуації є призначення окремих працівників-контролерів з наступним делегуванням їм контрольних функцій, що відповідають їх посадовим обов'язкам, знанням, вмінням та досвіду. Окрім того, перегляд існуючих посадових інструкцій керівників структурних підрозділів, головних спеціалістів та визначення реальних, а не формальних, їхніх контролюючих функцій – один із способів раціоналізації системи контролювання підприємств агропромислового виробництва. Одночасно, з метою отримання певного ефекту від існування системи контролювання на підприємстві, слід чітко визначити систему норм і нормативів, розробити спеціальні форми внутрішньої звітності

результатів контролювання, визначити умови та терміни виконання контрольних заходів, відпрацювати координаційні зв'язки між суб'єктами контролю, проводити моніторинг дотримання вимог діючої системи контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства, а також аналіз результатів і ефективності здійснюваного контролю [66].

Крім того, враховуючи специфіку функціонування підприємств у галузі сільського господарства, необхідно звернути увагу й на об'єкти внутрішнього контролювання (рис. 3.3).

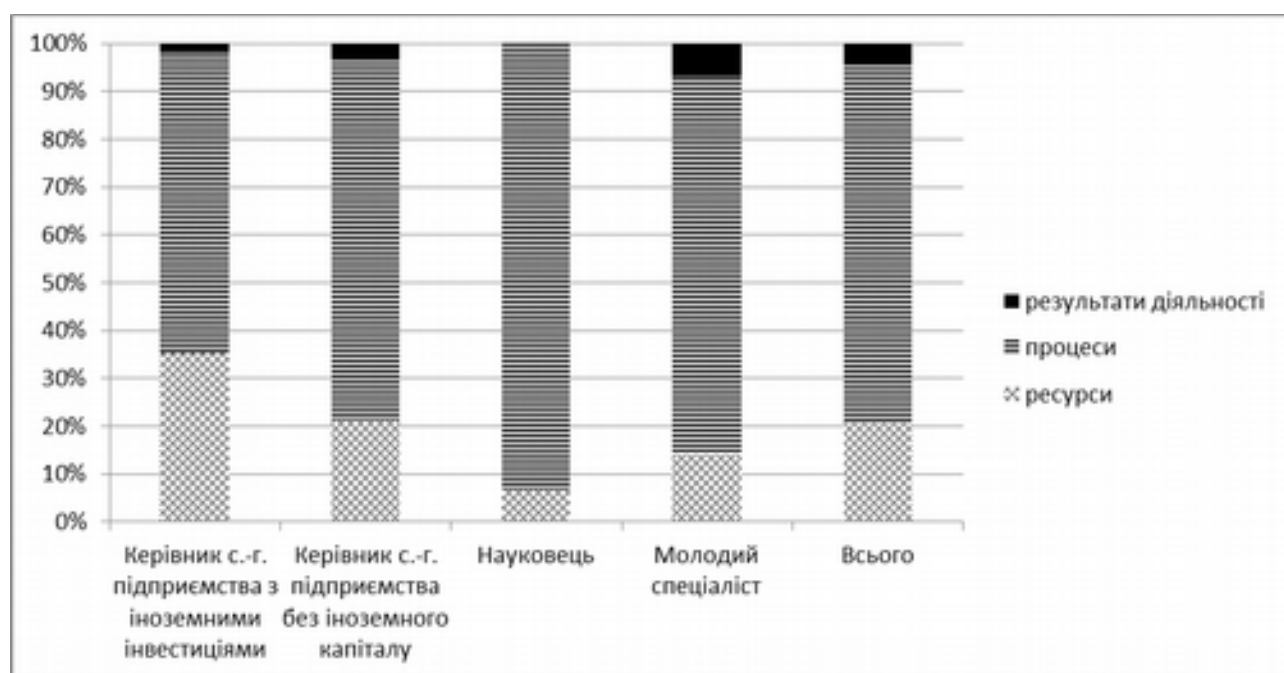


Рис. 3.3. Думка респондентів щодо об'єктів внутрішнього контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, у %

Джерело: власні дослідження автора, на основі проведеного експертного опитування на міжнародному та національному рівнях

Так, відповідно до проведеного нами опитування, всі чотири групи респондентів (75,1%) виділили, що саме процеси необхідно вважати головним об'єктом внутрішнього контролювання сільськогосподарських підприємств. Ми поділяємо думку експертів, тому що під процесами мається на увазі операційна, інвестиційна, фінансова діяльність підприємства, від належного контролю якої залежатимуть у майбутньому доходи та витрати організації. Більш того, ми

вважаємо, що окреме місце займають такі специфічні об'єкти, як майнові та земельні відносини, розрахунки за оренду земельних та майнових паїв, використання бюджетних дотацій, надзвичайна діяльність сільськогосподарських підприємств тощо.

Як показує практика, у сільськогосподарських підприємствах заходи щодо аналізу контролювання здійснюються один раз на рік або взагалі не проводяться, що є недосконалим та необ'єктивним. Зокрема, 53,7% та 51,6% опитуваних керівників зазначили, що у сільськогосподарських підприємствах, де їм доводилось працювати, узагальнення отриманих результатів та їх доведення до персоналу підприємства відбувалось лише один раз на рік, у той час як 60% науковців і 41,9% молодих спеціалістів говорили, що їх взагалі не інформували про результати здійснюваного контролю за діяльністю організації. Ми вважаємо, що доцільно було б показувати результати контролювання на підприємстві хоча б один раз на місяць або на квартал, у залежності від обсягів виробництва та структури реалізації продукції у вигляді звіту та презентаційного матеріалу, що легко усвідомлювався б управлінським та виробничим персоналом організації. За таких обставин виявлені недоліки та відхилення від прогнозованих результатів можна буде вчасно усунути та врегулювати відповідно до встановлених норм.

При неодноразовому та особистісному спілкуванні з керівниками сільськогосподарських підприємств Полтавської області ми також дійшли висновків, що переважна більшість директорів (до 90%) вважають розробку і впровадження системи контролювання діяльності організації необхідною, проте місткою процедурою, тому що це вимагає значних витрат часу та ресурсів, а головне – дуже важко визначити користь від даного заходу.

На жаль, доводиться констатувати той факт, що в даний час проблема створення ефективно функціонуючого внутрішнього контролювання в галузі сільського господарства, незважаючи на всю її актуальність, багато в чому залишається не повною мірою осмисленою, як з правової позиції, так і в плані її практичної реалізації [26, с. 378]. Саме тому нагальним постає питання побудови

раціональної системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, яка носитиме не лише теоретичний, але й практичний характер.

### **3.2. Вдосконалення системи контролювання діяльності підприємств у сільському господарстві**

Становлення ринкових відносин в Україні призвело до реформування аграрного сектора економіки та створення сільськогосподарських підприємств різних форм власності, господарювання яких носить непередбачуваний характер результатів діяльності та виникнення певних ризиків. В зв'язку з цим зростає потреба у наявності достовірної інформації щодо контролювання функціонуючих суб'єктів господарювання з метою створення комплексних прогнозів виробництва й реалізації продукції та збалансованого розвитку галузі сільського господарства [16, с. 38]. За таких обставин привертає увагу середовище, в якому розвиваються агрофірми, та фактори, які мають на нього безпосередній вплив.

У напрямку вдосконалення системи контролювання підприємств у галузі сільського господарства присвячені праці таких вчених як: Ю. Верига [9, с. 35–37], Н. Виговська [10, с. 184–198], Л. Михайлова [69, с. 202–205], В. Мінчев [165, с. 33–72], Р. Петкова [165, с. 33–72], В. Плескачевський [166], М. Сторпер [171, с. 176], П. Тчіпєв [165, с. 33–72; 172, с. 48–68] та інших.

За дослідженнями закордонних експертів, тіньовий сектор в економіці України на початку 2012 року склав 52,8 %, у той час як у 2002 році даний показник сягав 40 % [88, с. 33]. Традиційно причиною тінізації економіки розглядається надмірний податковий тягар, проте ця думка, хоч і є пануючою, не повною мірою відображає причини тінізації. Наприклад, в Україні загальне податкове навантаження на підприємство, в тому числі й сільськогосподарське, складає 55,5 %, що є досить високим показником. Разом з тим, у Франції він найбільший серед європейських країн і складає 65,8 %, в Австрії дорівнює 55,5 %, Швеції – 54,6 %. Водночас, масштаби тіньової економіки в країнах

Організації економічного співробітництва та розвитку сягають лише 10–25 % [175]. Звідси стає зрозумілим, що оподаткування не є першопричиною, а зменшення податкового навантаження також не обов'язково призведе до зменшення “тіні”. В Греції, наприклад, податкове навантаження на підприємства у галузі сільського господарства складає майже 47 %, разом з тим, рівень тінізації в цій країні більший, ніж в середньому по Європі, і дорівнює близько 25 % [127, с. 11–12].

Варто звернути увагу й на те, що через заборону фізичним і юридичним особам відчужувати землі сільськогосподарського призначення, за винятком передачі її у спадок та вилучення для суспільних потреб, операції купівлі-продажу таких земель практично у всіх регіонах України здійснюються з використанням механізмів зміни їхнього цільового призначення. Щоб обійти заборону на продаж паїв, вони переводяться у категорію земель особистого селянського господарства, а потім – у категорію житлової та громадської забудови, торгівля якими дозволена [12]. Так, за даними Державного земельного агентства, протягом дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення змінено цільове призначення понад 170 тис. га сільськогосподарських земель.

Найефективнішим напрямком протидії тінізації як глобальної економіки, так і економіки на рівні країни, регіонів та підприємств певних галузей міжнародні експерти виділяють: проведення аудитів; оцінку національних регуляторних систем відносно оподаткування, ліцензування; запровадження жорсткіших правил щодо готівкових транзакцій та збільшення штрафів за не задекларовані та не обліковані готівкові рахунки на підприємствах; посилення контролю за взаємодією інформаційного обміну усіх рівнів управління персоналу організацій; посилення контролю за підробленими товарами тощо [166]. Тобто ми бачимо, що сьогодні однією із причин активного розповсюдження тіньової економіки, інтенсивного підвищення обсягів заборгованості перед державою господарюючих суб'єктів у галузі сільського господарства є відсутність належної ефективної системи контролювання



діяльності сільськогосподарських підприємств. Такого роду система повинна не лише виявляти відхилення від поставленої мети, надавати адекватну оцінку причин цих відхилень, конкретизуючи їх за рівнем участі осіб, діяльність яких безперервно контролювалась, а й прогнозувати можливі ризиковані ситуації, що матимуть місце в процесі виготовлення сільськогосподарської продукції.

Відповідно до концепції контролювання, яка сформулась у західній науці та практиці, орієнтованої на ризик, з кожним видом бізнесу пов'язані специфічні ризики, тобто, фактори, які впливають на даний вид діяльності, і уникнути їх можливо тільки одним способом – взагалі не займатися цим бізнесом. Однак реалії підприємницької діяльності вимагають, по-перше, вчасно ідентифікувати ці ризики, по-друге, створити такі управлінські механізми, які під час реалізації ризиків амортизують наслідки їхнього впливу до належного рівня. Внутрішнє контролювання є тією складовою механізму, яка забезпечує прийнятний для бізнесу рівень контрольованого ризику [44, с. 84].

Аналізуючи діяльність окремих сільськогосподарських підприємств Полтавської області у розділі 2.3 дисертаційної роботи, нами було виявлено, що жоден із досліджуваних суб'єктів господарювання не забезпечений належною системою контролювання. Більш того, досвід функціонування даних підприємств показав, що неврахування фактору ризику при здійсненні поточного контролювання організації персоналом різних шаблів управління призводить до додаткових непередбачуваних витрат саме власників або керівників фірм. Під ризиком поточного контролювання у даному випадку необхідно розуміти відхилення фактично отриманих результатів від прогнозованих. На нашу думку, доцільним буде, якщо персонал сільськогосподарських підприємств в процесі їх поточного контролювання передбачатиме певні ризики. Зазначимо, що на сьогоднішній день існує велика кількість різновидів ризиків, що можна врахувати в процесі контролювання діяльності підприємств саме в галузі сільського господарства [151, с. 331; 163, с. 647; 81, с. 8; 99, с. 174; 61], однак ми вважаємо, що в сучасних умовах господарювання актуальною виступає така категорія ризику як операційний.

Так, операційний ризик поточного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств виникає тоді, коли управлінський персонал починає усвідомлювати, що в організації відбувається лише формальний процес контролю за всіма операціями. Така ситуація викликає труднощі в операційній роботі фірми, особливо при співпраці з новими клієнтами в галузі сільського господарства.

Тому нехтування законами регіональної економіки спричиняє формування “замкненого кола”, сутність якого впливає із наслідків недофінансування окремих регіонів та відповідного спаду виробництва, що, в свою чергу, викликає зниження можливостей сільськогосподарських підприємств, галузей та держави в цілому [69, с. 204]. Так, в Україні й досі відсутній такий нормативний документ, який би встановлював конкретну методику здійснення системи внутрішнього контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарства. На нашу думку, за таких обставин доречним було б застосування закордонного досвіду, зокрема Сполучених Штатів Америки, де легітимність Закону Сарбейнса-Окслі гарантує достовірність внутрішньої інформації, наданої зовнішнім органам контролювання. Завдяки вимогам, покладеним на керівництво організації, виникає обов’язок у наданні інформації щодо ефективності впровадження та застосування системи контролювання в межах підприємства. В свою чергу, незалежні аудитори повинні засвідчувати достовірність наданої інформації. Ми вважаємо, що впровадження аналогічного законодавства в Україні сприяло б не лише покращенню фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, але й підвищенню інвестиційного потенціалу вітчизняних господарюючих суб’єктів.

За проведеними дослідженнями у першому та другому розділах дисертаційної роботи, ми дійшли висновку, що зовнішнє державне контролювання сільськогосподарських підприємств не має чітких теоретичних та практичних розробок, пов’язаних з його організацією. В результаті цього не окреслено конкретне правове поле даного виду контролювання діяльності агрофірм, що на практиці призводить до дублювання державного фінансового

контролю в певних сегментах економіки за відсутності або взагалі недостатності його в інших, а також зниження ефективності функціонування органів державного фінансового контролю в цілому [10, с. 185]. Більш того, у практичній діяльності при здійсненні зовнішнього контролювання, дуже часто говорять про зовнішній аудит, під яким розуміють вид контролю [100, с. 41]. А в Законі України “[Про аудиторську діяльність](#)” [104] аудиторська діяльність розглядається як підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту. Враховуючи те, що в українських нормативно-правових актах іншого тлумачення аудита не існує, проведений нами аналіз дає підґрунтя стверджувати, що аудит є не різновидом, а методом здійснення певного виду контролювання.

З метою попередження негативних явищ в економічній сфері, підприємства агропромислового комплексу в останні роки почали замислюватись над створенням дієвих служб внутрішнього контролювання або внутрішнього аудиту, проте організаційні питання проведення внутрішніх перевірок такими службами не відпрацьовані у достатньому обсязі [3, с. 18]. Більш того, в умовах розвитку ринкових відносин мають місце функціонування сільськогосподарські підприємства зі складною структурою, яка відповідно потребує абсолютно нових підходів до організації та планування діяльності організацій. Лише врегульована система контролювання діяльності агрофірм завжди враховує фактори, що виступають її складовими елементами. Так, ми вважаємо, для досліджуваних сільськогосподарських підприємств Полтавщини нагальним буде врахування такого кола факторів, що стимулюватиме прогресивний розвиток управління підприємством (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Коло факторів, що необхідно враховувати при проведенні внутрішнього контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств

Полтавської області

Джерело: власні дослідження автора [20, с. 295].

Перш за все, необхідно створити умови для чітко структурованого сільськогосподарського підприємства, тобто привести у відповідність організаційну структуру до структури управління. Для цього доречно виділити функціональні підрозділи на підприємстві, спланувати їхню діяльність таким чином, щоб порушення за розподілені обов'язки між об'єктами контролювання мали конкретні рівні відповідальності. Здійснювати облік такого роду управління можна сформувавши спеціалізовану внутрішню звітність. Крім того, актуальним та ефективним буде й розподіл функціональних обов'язків лише між двома або кількома особами. Дослідження іноземних вчених В. Мінчева [165, с. 37], Р. Петкової [165, с. 37], М. Сторпера [171, с. 176],

П. Тчіпева [165, с. 37; 172, с. 57] показують, що у великих сільськогосподарських підприємствах повноваження стосовно контролювання діяльності організації повинно бути суворо сконцентровано в руках окремих власників, які мають більше 50% повноважень. В. Мінчев [165, с. 40] робить наголос на тому, що прикладом функціонування такої системи контролювання виступають окремі сільськогосподарські підприємства Болгарії, результати діяльності яких за рівнем конкурентоспроможності на внутрішньому та зовнішньому ринках кардинально відрізняються від аналогічних суб'єктів господарювання інших країн. Ми вважаємо, що даний захід необхідно здійснювати з метою уникнення помилок або шахрайства.

Особливої уваги потребує такий елемент як перевірка фізичного контролювання доступу до активів підприємства. Останнім часом нехтування та неврахування даного чинника керівниками організацій призводить до витікання інформаційних потоків за межі суб'єктів господарювання. Так, розповсюдженням заходом захисту інформації є встановлення системи пароля, що обмежує доступ персоналу сільськогосподарських підприємств за межі його компетенції. В комплексі з даною процедурою доцільно впроваджувати й арифметичне контролювання інформації про операції, що відбуваються на підприємстві. На цьому етапі достатнім буде контролювання бухгалтерських записів та облік господарських операцій, що здійснюються організаціями за досліджуваний проміжок часу.

Впровадження раціональної системи підбору персоналу на всіх щаблях управління підприємством виступає заключним елементом запропонованого кола факторів, що необхідно враховувати при проведенні внутрішнього контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств Полтавської області. Про значущість та ефективність даного чинника ми говорили й у розділі 1.1 дисертаційного дослідження при аналізі систем поточного контролювання за сферами діяльності. Так, відомо, що рівень заробітної плати персоналу повинен визначатись рівнем його кваліфікації та досвідом роботи. Для того, щоб зазначені характеристики відповідали здібностям кадрів

агрофірми, необхідно здійснювати періодичний моніторинг виконання персоналом покладених на нього обов'язків. Якщо в межах підприємства матиме місце така система контролю, то ми зможемо говорити про ефективність внутрішнього контролювання діяльності організацій в галузі сільського господарства. Між іншим, навіть запропонована система чинників впливу на результати внутрішнього контролювання сільськогосподарських підприємств Полтавщини не гарантуватиме досконалого управління на підприємстві, тому що все залежить від кваліфікації працівників, якості виконання делегованих їм обов'язків, їхніх прагнень до нововведень стосовно менеджменту агроформувань, автоматизації розробленої системи контролювання на підприємстві, а також врахування аспектів зовнішнього контролювання підприємств у галузі сільського господарства.

Таким чином, виникає необхідність побудови системи контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства для наукової розробки основ її теоретичного та практичного впровадження. На основі власних досліджень, аналізу практичного досвіду функціонування підприємств у галузі сільського господарства та статистичної інформації стосовно даного питання ми пропонуємо сформуванню таку систему контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, яка повинна містити чотири складових: 1) проведення перевірок документації; 2) проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання; 3) проведення перевірок взаємодії; 4) зовнішнє контролювання (рис. 3.5).

Перша складова системи контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства полягає у проведенні перевірок розроблених і застосовуваних документів, що регулюють діяльність фірми у сфері сільського господарства. Дотримання співробітниками вимог законодавства та нормативно-правових актів функціонування даних



Рис. 3.5. Складові системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: власні дослідження автора, на основі проведеного експертного опитування на міжнародному та національному рівнях [20, с. 297]

підприємств, стандартів і якості виготовленої продукції, внутрішніх правил, процедур організації, що визначають його політику і регулюють діяльність виступають невід'ємними елементами даного етапу контролювання. Даний захід повинен здійснювати керівник служби безпеки з економічної діяльності підприємства. Більш того, такі дії повинні відбуватись не рідше одного разу на місяць, або при виникненні суперечливих ситуацій.

Друга складова системи контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства – проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання – базується на трьох допоміжних групах. Зокрема, внутрішнє контролювання ресурсів передбачає контролювання джерел формування, активів, власного капіталу, зобов'язань, у той час як внутрішнє контролювання процесів включає контроль за операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Особливе місце у внутрішньому контролюванні складової за операційною діяльністю повинно відводитись контролю за діями працівників та безпекою робочого місця, контролю роботи систем і технологій, а також контролюванню помилок у виробничих процесах (ризик у взаємовідносин). Неврахування даних аспектів може призвести до формального контролю на підприємстві, а це, в свою чергу, гальмуватиме сформовану систему контролювання діяльності підприємства.

Останнім часом керівники сільськогосподарських підприємств висловлюють занепокоєння щодо контролювання фінансової діяльності організацій, зокрема вимог податкового та валютного законодавства, використання готівкових та безготівкових коштів, невиконання яких тягне за собою сплату штрафних санкцій, що впливає й на кінцеві результати діяльності організацій. Саме тому ми вважаємо, що в системі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств повинні відбуватись перевірки виконання вимог податкового законодавства: податку на прибуток, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб, земельного податку (орендної плати за землю) тощо.



Дослідження закордонних вчених [36, с. 112; 168, с. 19–26; 172, с. 53] приводять до того, що влучно організована система контролювання на підприємстві в галузі сільського господарства не потребує додаткового контролю персоналу, що втілює даний механізм у реальність, проте, на нашу думку, досвід іноземних країн можна застосовувати лише частково. Пояснити таку позицію можна тим, що існують протиріччя у поглядах та практичних підходах щодо контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, особливо це стосується поглядів на концептуальні підходи вирішення окремих питань, що пов'язані з внутрішнім контролюванням. Тому ми виділили третю складову системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств – проведення перевірок взаємодії, яка відображає проведення перевірок оперативної взаємодії між підрозділами організації. Зазначимо, що у розділі 1.1 дисертаційного дослідження нами розглядалось питання доцільності поточного контролювання управлінського та виробничого персоналу. Врахування даного положення особливо актуально для управління великими сільськогосподарськими підприємствами з високим рівнем розподілу та делегуванням управлінської праці, тому що з розширенням діяльності підприємства в її організаційній структурі формуються спеціалізовані складові (управління виробництвом, маркетингом, персоналом, фінансами і т.д.), спільна праця яких вимагає посилення функцій координування та контролю.

Четверта складова системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств – зовнішнє контролювання, яке передбачає проведення перевірок діяльності сільськогосподарських підприємств представниками таких органів зовнішнього контролювання як Державна служба статистики України, Пенсійний фонд України, Антимонопольний комітет України, Державна податкова служба України і т.д. Наприклад, митні органи контролюють порядок сплати й нарахування ввізного та вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), що їх законодавство зобов'язує стягувати під час ввезення або вивезення товарів і предметів на митну чи з митної території

України. Представники органів Пенсійного фонду України наглядають за правильністю нарахування пенсійних внесків і дотриманням порядку їх сплати; а органи фондів соціального страхування контролюють нарахування страхових внесків та порядок їх сплати. Відповідно податкові органи контролюють порядок нарахування і процедуру сплати податків та зборів, стягуваних до бюджетів і державних цільових фондів тощо.

Зазначимо, що глибину дослідження можна звести й до використання процесу бюджетування непрямих витрат на вище зазначені заходи, зокрема запропонувати бюджет накладних витрат на управління виробництвом сільськогосподарської продукції, адміністративних витрат на обслуговування та управління підприємством тощо. Більш того, сучасні підприємства у галузі сільського господарства дуже часто залишають дане питання поза увагою, і лише інтегровані сільськогосподарські підприємства намагаються застосовувати бюджетування на усіх етапах розвитку. Проте серед недоліків бюджетування М. Ф. Огійчук виділяє наступні: складність і великий обсяг робіт системи бюджетування; якщо бюджети не доведені до відома кожного учасника підприємницької діяльності, то вони практично ніяк не впливають на мотивацію й результат роботи, а замість цього сприймаються як засіб для оцінки діяльності працівників і відстеження їхніх помилок; бюджети потребують також від усіх учасників підприємницької діяльності високої продуктивності праці. Водночас працівники протидіють цьому, намагаються мінімізувати своє навантаження, а отже, знижувати ефективність роботи [176, с. 28–29]. Тому дане питання виступає об'єктом окремого дослідження.

Недосконалість економічного механізму господарювання та нормативно-законодавчого забезпечення, а також соціально-політична нестабільність, що характерні для сучасної економічної ситуації в Україні, негативно позначаються й на функціонуванні виробників сільськогосподарської продукції. Внаслідок цього простежується спад обсягів виробництва на підприємствах даної галузі, висока ресурсоємність продукції, застарілість матеріально-технічної бази тощо [50]. Тому нагальним постає питання сприяння подальшому розвитку й

раціональному використанню потенціалу організацій у галузі сільського господарства, що можливе за рахунок побудови ефективної системи внутрішнього контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.

Таким чином, ми можемо говорити про те, що система контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств повинна бути своєчасною, влучно пристосовуватись до потенційних змін як в організації, так і за її межами; а головне – повинна бути економічно вигідною, у порівнянні від очікуваного ефекту, та за вартісною оцінкою процесу здійснення нерозривно пов'язаною з результатами фінансово-господарської діяльності підприємства. Процес здійснення контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств може бути покращений завдяки запропонованим заходам шляхом групування складових, що формують систему контролювання у тому випадку, якщо капітал та ресурси будуть функціонувати в одному напрямку, спрямованому на забезпечення не лише балансу рівноваги запланованих операцій, але й можливості їхньої мінімізації. Врахування даного підходу надасть можливість швидко адаптуватися до змін середовища, в якому відбуватиметься безпосереднє контролювання суб'єктів господарювання в галузі сільського господарства.

### **3.3. Організація ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування управління із застосуванням економіко-математичного моделювання**

Контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств сьогодні забезпечує необхідний в економіці України зворотній зв'язок, систематичне порівняння запланованих та фактично отриманих результатів, що, в свою чергу, обумовлює прийняття ефективних управлінських рішень при керуванні організацією [86, с. 87]. У першому та другому розділах дисертаційної роботи ми дійшли висновку, що влучно організована система контролювання забезпечує формування прозорості та відкритості ділових стосунків і водночас сприяє активному залученню як національного, так й іноземного капіталу у вітчизняні підприємства. Більш того, контролювання в межах агрофірм не повинно носити надзвичайний характер, виступати у якості тимчасових заходів, спрямованих на усунення виявлених недоліків, а навпаки – має бути сформоване як безперервно функціонуюча, добре виважена та науково обґрунтована система спостереження й перевірки процесів, що відбуваються в сільськогосподарських підприємствах. Саме тому мережеве планування управління виступає тим інструментом, який допомагає влучно оптимізувати виконання певних заходів, що сприяють функціонуванню системи контролювання у сільськогосподарських підприємствах.

Економіко-математичне моделювання із застосуванням мережевого планування управління виступає об'єктом дослідження у роботах Ф. Г. Ващука [8, с. 284–315], М. Є. Рогози [114, с. 58], М. А. Федотової [132, с. 76–79] тощо. Проте й досі вченими не виведено дієвої методики побудови економіко-математичної моделі ефективного контролювання діяльності саме сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування.

Застосування мережевого планування управління (тобто методу оптимізації виконання комплексу робіт, що складається з окремих, пов'язаних між собою ланок, реалізація яких має бути підпорядкована чітко визначеній

логічній послідовності) [159, с. 6] з метою забезпечення ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств передбачає проведення наступного алгоритму розрахунків.

*1 етап.* Ідентифікація робіт, що характеризують граф переходів системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, проведення їх формалізації шляхом введення умовних позначень, які дозволять надати кількісну оцінку розглянутим складовим ланкам, а також групування комплексів робіт з метою надання якісної інтерпретації.

*2 етап.* Дослідження системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств з метою подальшого формування вхідних даних в розрізі визначення часу виконання та витрат на проведення комплексу робіт. Результати проведення 1-го та 2-го етапів науково-методичного підходу пропонується представити у вигляді структурної таблиці 3.2 для досліджуваного підприємства ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району.

Таблиця 3.2

Комплекс робіт графу переходів системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств (на прикладі ТОВ “Стандарт-Агро”)

Групи комплексів робіт	Умовне позначення роботи	Робота	Безпосередньо передуючі роботи	Час виконання (протягом року), годин	Витрати на проведення, грн.
1	2	3	4	5	6
Проведення перевірок документації	<i>a1</i>	Проведення перевірок розроблених і застосовуваних документів, що регулюють діяльність фірми у сфері сільського господарства	-	24	507,60
	<i>a2</i>	Внутрішнє контролювання ресурсів (джерел формування активів)	<i>a1</i>	168	4480,56
	<i>a3</i>	Внутрішнє контролювання ресурсів (активів)	<i>a2</i>	180	4800,6
	<i>a4</i>	Внутрішнє контролювання ресурсів (власного капіталу)	-	276	7360,92
	<i>a5</i>	Внутрішнє контролювання ресурсів (зобов'язань)	-	84	2240,28

Проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання		Внутрішнє контролювання процесів (операційної діяльності)			
--	--	---	--	--	--

	<i>a61</i>	Контроль за діями працівників та безпекою робочого місця	<i>a3, a4, a5</i>	60	1494,6
	<i>a62</i>	Контроль роботи систем і технологій	<i>a3, a4, a5</i>	48	1195,68
	<i>a63</i>	Контролювання помилок у виробничих процесах (ризиків взаємовідносин)	<i>a3, a4, a5</i>	96	2391,36
	<i>a7</i>	Внутрішнє контролювання процесів (інвестиційної діяльності підприємства)	<i>a3, a4, a5</i>	96	2560,32
		Внутрішнє контролювання процесів (фінансової діяльності підприємства)			
	<i>a81</i>	Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (податку на прибуток)	<i>a3, a4, a5</i>	104	2773,68
	<i>a82</i>	Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (податку на додану вартість)	<i>a3, a4, a5</i>	576	15361,92
	<i>a83</i>	Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (податку з доходів фізичних осіб)	<i>a3, a4, a5</i>	96	2560,32
	<i>a84</i>	Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (земельного податку (орендної плати за землю))	<i>a3, a4, a5</i>	8	213,36
	<i>a85</i>	Проведення перевірок виконання вимог валютного законодавства	<i>a3, a4, a5</i>	60	1600,2
	<i>a86</i>	Проведення перевірок обігу готівкових та безготівкових коштів	<i>a3, a4, a5</i>	96	2560,32
	<i>a9</i>	Внутрішнє контролювання результатів діяльності (доходів)	<i>a6, a7, a8</i>	156	4160,52
	<i>a10</i>	Внутрішнє контролювання результатів діяльності (витрат)	<i>a6, a7, a8</i>	504	13441,68
Проведення перевірок взаємодії	<i>a11</i>	Проведення перевірок оперативної взаємодії між підрозділами організації	<i>a9, a10</i>	96	2560,32
Зовнішнє контролювання	<i>a12</i>	Проведення перевірок органами зовнішнього контролювання	<i>a11</i>	112	2987,04

Джерело: власна розробка автора [27, с. 63]

3 етап. Впорядкування по рангах комплексу робіт графу переходів системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств. Реалізація даного етапу передбачає введення:

- робіт 1-го рангу, тобто робіт, яким не передуює виконання жодної іншої ланки. Такими роботами виступають  $a1$ ,  $a4$ ,  $a5$ , яким надається нове умовне позначення  $b1$ ,  $b2$ ,  $b3$ ;

- робіт 2-го рангу, тобто ланок, яким передуює виконання лише робіт першого рангу. Так, другий ранг отримали роботи  $a2$  та  $a3$ , оскільки їх виконання є можливим лише після закінчення реалізації робіт першого рангу  $a1$ ,  $a4$ ,  $a5$ . Відповідно в новій системі умовних позначень дані ланки комплексу отримали позначення  $b4$ ,  $b5$ ;

- робіт 3-го рангу, тобто таких елементів, які виконуються лише після завершення виконання робіт 1-го та 2-го рангів. Проводячи визначення зазначеного виду робіт, необхідно підкреслити, що дана група займає найбільшу питому вагу (10 складових) серед структури робіт комплексу системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, і складає наступні ланки:  $a61$ ,  $a62$ ,  $a63$ ,  $a7$ ,  $a81$ ,  $a82$ ,  $a83$ ,  $a84$ ,  $a85$ ,  $a86$  (відповідно  $b6 - b15$ );

- робіт 4-го, 5-го та 6-го рангів, визначення яких проводиться аналогічно зазначеному вище підходу.

Отже, пропонується відобразити результати здійснення даного етапу (впорядкування робіт по рангах), а також зазначення безпосередньо передуючих робіт, в межах граф і рядків табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Впорядкування по рангах комплексу робіт графу переходів системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств

Умовне позначення роботи	Безпосередньо передуючі роботи	Ранг	Впорядкування робіт по рангах	Безпосередньо передуючі роботи
1	2	3	4	5
$a1$	-	1	$b1$	-
$a2$	$a1$	2	$b4$	$b1$
$a3$	$a2$	2	$b5$	$b4$
$a4$	-	1	$b2$	-
$a5$	-	1	$b3$	-



1	2	3	4	5
<i>a61</i>	<i>a3, a4, a5</i>	3	<i>b6</i>	<i>b2, b3, b5</i>
<i>a62</i>	<i>a3, a4, a5</i>	3	<i>b7</i>	<i>b2, b3, b5</i>
<i>a63</i>	<i>a3, a4, a5</i>	3	<i>b8</i>	<i>b2, b3, b5</i>
<i>a7</i>	<i>a3, a4, a5</i>	3	<i>b9</i>	<i>b2, b3, b5</i>
<i>a81</i>	<i>a3, a4, a5</i>	3	<i>b10</i>	<i>b2, b3, b5</i>
<i>a82</i>	<i>a3, a4, a5</i>	3	<i>b11</i>	<i>b2, b3, b5</i>
<i>a83</i>	<i>a3, a4, a5</i>	3	<i>b12</i>	<i>b2, b3, b5</i>
<i>a84</i>	<i>a3, a4, a5</i>	3	<i>b13</i>	<i>b2, b3, b5</i>
<i>a85</i>	<i>a3, a4, a5</i>	3	<i>b14</i>	<i>b2, b3, b5</i>
<i>a86</i>	<i>a3, a4, a5</i>	3	<i>b15</i>	<i>b2, b3, b5</i>
<i>a9</i>	<i>a61, a62, a63, a7, a81, a82, a83, a84, a85, a86</i>	4	<i>b16</i>	<i>b6, b7, b8, b9, b10, b11, b12, b13, b14, b15</i>
<i>a10</i>	<i>a61, a62, a63, a7, a81, a82, a83, a84, a85, a86</i>	4	<i>b17</i>	<i>b6, b7, b8, b9, b10, b11, b12, b13, b14, b15</i>
<i>a11</i>	<i>a9, a10</i>	5	<i>b18</i>	<i>b16, b17</i>
<i>a12</i>	<i>a11</i>	6	<i>B19</i>	<i>b18</i>

Джерело: власна розробка автора

*4 етап.* Надання наочної інтерпретації системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств шляхом побудови графу переходів мережевого планування управління. Реалізація 4-го етапу науково-методичного підходу до здійснення ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування вимагає попереднього визначення подій та робіт. Події позначаються великими літерами, в той час як роботи – малими літерами. Крім того, на мережевому графіку комплексу робіт структурної таблиці 3.3 контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств події зображують у вигляді круга, а роботи – направленої стрілки, початок та закінчення яких визначають відповідні події. Таким чином, граф переходів системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств набуває вигляду рисунку 3.6, де В0 виступає початковою подією, а В19 – завершальною.

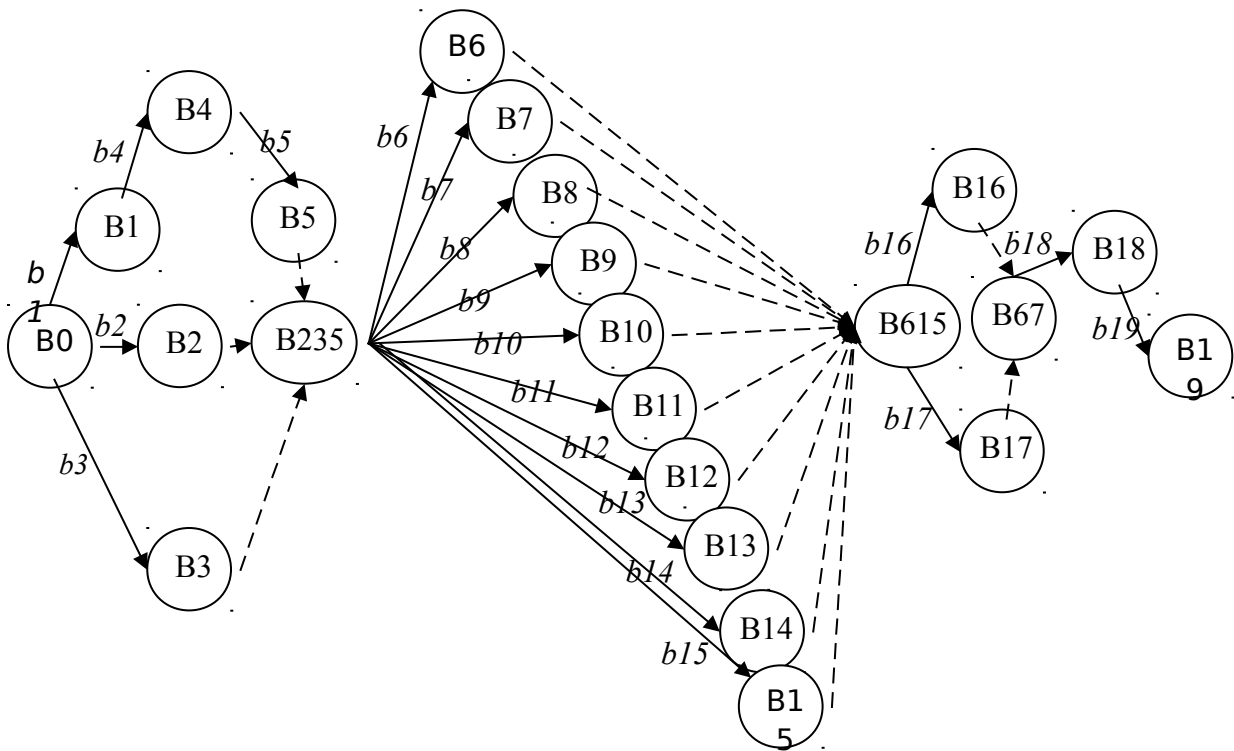


Рис. 3.6. Мережевий графік комплексу робіт структурної таблиці 3.3 контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: власна розробка автора

5 етап. Проведення кількісної оцінки елементів мережевого графіку комплексу робіт контролювання діяльності с-г підприємств, тобто зазначення тривалості робіт над стрілками та часу початку (закінчення) відповідно підкресленими числами над подіями. Крім того, в рамках даного етапу особливу увагу необхідно звернути на визначення критичного шляху мережевого графіку, тобто такої послідовності виконання робіт комплексу, яка має найбільшу тривалість. Наочно впровадження 5-го етапу пропонується зобразити шляхом побудови графу на рисунку 3.7.

На основі аналізу рис. 3.7 можна зробити висновок про те, що контролювання діяльності ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району здійснюється неефективно, підтвердженням чому виступає значення критичного шляху на рівні 1672 год, що значно перевищує гранично встановлену величину 1420 год. Саме тому виникає необхідність корегування

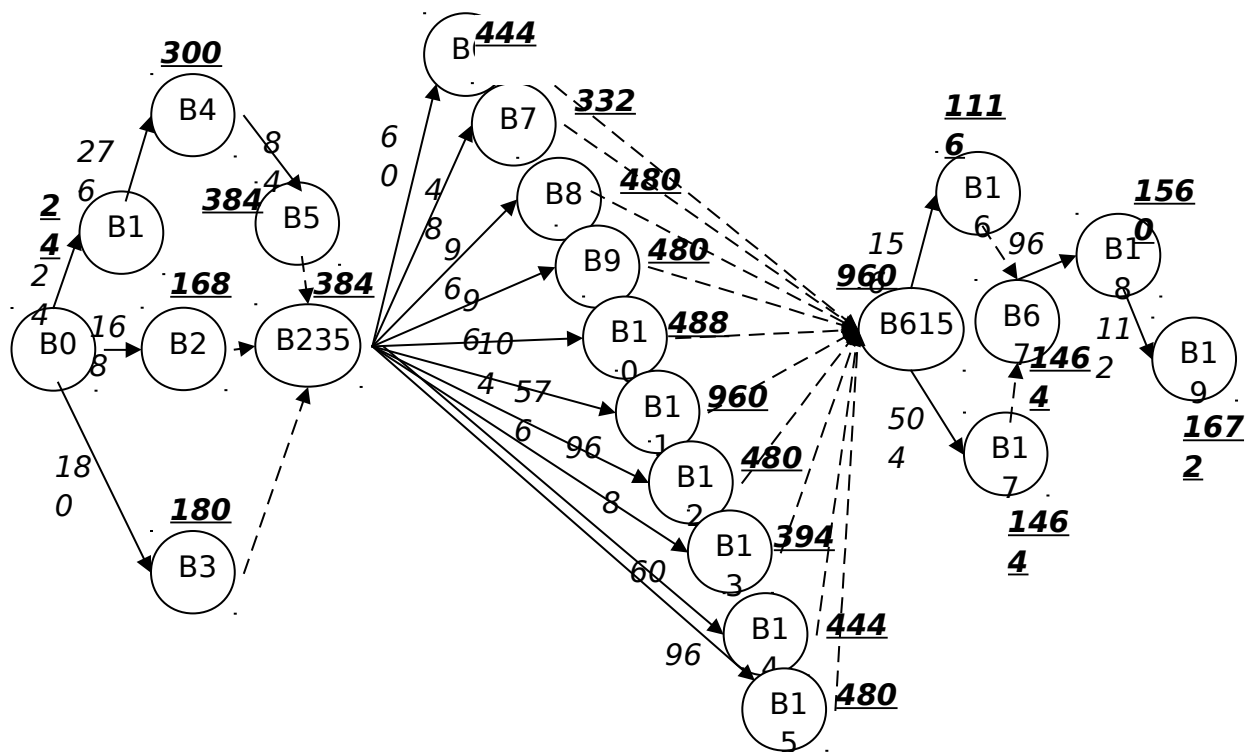


Рис. 3.7. Визначення критичного шляху мережевого графіку комплексу робіт контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств (на прикладі ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району)

Джерело: власна розробка автора [27, с. 65]

поточного стану контролювання діяльності даного сільськогосподарського підприємства, що пропонується здійснити на наступному етапі.

*6 етап.* Забезпечення ефективного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства на основі мережевого планування в залежності від тактичних планів та стратегічного управління шляхом застосування методу СРМ (Critical Path Method — метод критичного шляху). Реалізація даного підходу передбачає проведення наступного комплексу дій.

Проект здійснення контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств представимо мережевим графіком. Для кожної роботи відома її тривалість  $t_i$  і мінімально можливий час виконання  $d_i$ . Термін виконання проекту відповідає рівню  $t_0$ , а розраховуване значення критичного шляху (максимально можливої тривалості здійснення всього комплексу робіт)  $t_{кр} > t_0$ . Крім того, тривалість виконання роботи і лінійно залежить від суми додатково

вкладених коштів і виражається співвідношенням:  $t'_i = t_i - k_i x_i$ . Технологічні коефіцієнти  $k_i$  та вхідні дані представимо в табл 3.4.

Таблиця 3.4

Інформаційна база здійснення контролювання діяльності ТОВ “Стандарт-Агро” на основі мережевого планування

Роботи	Параметри моделі		
	Тривалість $t_i$	Мінімально можливий час виконання $d_i$	Технологічні коефіцієнти $k_i$
<i>b1</i>	24	17	0,72
<i>b4</i>	168	118	0,96
<i>b5</i>	180	126	0,32
<i>b2</i>	276	193	0,60
<i>b3</i>	84	59	0,24
<i>b6</i>	60	42	0,14
<i>b7</i>	48	34	0,24
<i>b8</i>	96	67	0,18
<i>b9</i>	96	67	0,06
<i>b10</i>	104	73	0,18
<i>b11</i>	576	403	0,31
<i>b12</i>	96	67	0,15
<i>b13</i>	8	6	0,26
<i>b14</i>	60	42	0,07
<i>b15</i>	96	67	0,40
<i>b16</i>	156	109	0,13
<i>b17</i>	504	353	0,90
<i>b18</i>	96	67	0,81
<i>b19</i>	112	78	0,91
<i>Термін виконання проекту</i>	1420		
<i>Витрати на здійснення проекту</i>	3000 грн.		

Джерело: власна розробка автора

Ефективне контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування пропонується охарактеризувати в розрізі наступних двох аспектів у залежності від тактичних планів та стратегічного управління:

- 1) шляхом мінімізації витрат на проведення комплексу робіт в межах контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств:

- a. час виконання всього комплексу робіт не повинен перевищувати заданої величини  $t_0$ ;
  - b. сумарна кількість додатково вкладених засобів має бути мінімальною;
  - c. тривалість виконання кожної роботи  $t_i$  повинна бути не менше заданої величини  $d_i$ .
- 2) шляхом мінімізації часу виконання комплексу робіт щодо здійснення контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств:
- a. час виконання всього комплексу робіт має бути мінімальним;
  - b. кількість використовуваних додаткових засобів не має перевищувати  $B$  грош. од.;
  - c. тривалість виконання кожної роботи повинна бути не менше заданої величини  $d_i$ .

Математична формалізація здійснення контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування передбачає, по-перше, визначення цільової функції, яка надасть можливість кількісно охарактеризувати обрану стратегію забезпечення ефективності. Так, у випадку прагнення керівництва досліджуваного сільськогосподарського підприємства ТОВ “Стандарт-Агро” *мінімізувати сумарну кількість додатково вкладених засобів* функцію мети пропонується представити у вигляді наступного аналітичного співвідношення:

$$\min F = \sum_{i=1}^{19} x_i \quad (3.1)$$

Здійснення контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства, як і будь-якого суб'єкта господарювання, супроводжується певними обмеженнями, які не лише перешкоджають його ефективному впровадженню, але й впливають на результативність функціонування організації. Саме тому при побудові економіко-математичної моделі

ефективного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району Полтавської області на основі мережевого планування необхідно звернути увагу на наступні обмеження:

- 1) термін виконання проекту не повинен перевищувати  $t_0 = 1420$ :

$$t_{19}^o \leq 1420 \quad (3.2)$$

- 2) тривалість виконання кожної роботи має бути не менша за мінімально можливий час виконання:

$$\begin{aligned} t_1^o - t_1^h &\geq 17; t_4^o - t_4^h \geq 118; t_5^o - t_5^h \geq 126; \\ t_2^o - t_2^h &\geq 193; t_3^o - t_3^h \geq 59; t_6^o - t_6^h \geq 42; \\ t_7^o - t_7^h &\geq 34; t_8^o - t_8^h \geq 67; t_9^o - t_9^h \geq 67; \\ t_{10}^o - t_{10}^h &\geq 73; t_{11}^o - t_{11}^h \geq 403; t_{12}^o - t_{12}^h \geq 67; \\ t_{13}^o - t_{13}^h &\geq 6; t_{14}^o - t_{14}^h \geq 42; t_{15}^o - t_{15}^h \geq 67; \\ t_{16}^o - t_{16}^h &\geq 109; t_{17}^o - t_{17}^h \geq 353; t_{18}^o - t_{18}^h \geq 67; \\ t_{19}^o - t_{19}^h &\geq 78 \end{aligned} \quad (3.3)$$

- 3) залежність тривалості робіт від вкладених коштів:

$$\begin{aligned} t_1^o - t_1^h &\geq 24-0,72 x_1; t_4^o - t_4^h \geq 168-0,96 x_4; t_5^o - t_5^h \geq 180-0,32 x_5; \\ t_2^o - t_2^h &\geq 276-0,60 x_2; t_3^o - t_3^h \geq 84-0,24 x_3; t_6^o - t_6^h \geq 60-0,14 x_6; \\ t_7^o - t_7^h &\geq 48-0,24 x_7; t_8^o - t_8^h \geq 96-0,18 x_8; t_9^o - t_9^h \geq 96-0,06 x_9; \\ t_{10}^o - t_{10}^h &\geq 104-0,18 x_{10}; t_{11}^o - t_{11}^h \geq 576-0,31 x_{11}; t_{12}^o - t_{12}^h \geq 96-0,15 x_{12}; \\ t_{13}^o - t_{13}^h &\geq 8-0,26 x_{13}; t_{14}^o - t_{14}^h \geq 60-0,07 x_{14}; t_{15}^o - t_{15}^h \geq 96-0,40 x_{15}; \\ t_{16}^o - t_{16}^h &\geq 156-0,13 x_{16}; t_{17}^o - t_{17}^h \geq 504-0,90 x_{17}; t_{18}^o - t_{18}^h \geq 96-0,81 x_{18}; \end{aligned} \quad (3.4)$$

$$t_{19}^o - t_{19}^h \geq 112-0,91 x_{19}$$

- 4) час початку виконання кожної роботи повинен бути не меншим за час завершення попередньої до неї роботи:

$$\begin{aligned}
& \mathbf{t}^H_1 = \mathbf{0}; \mathbf{t}^H_2 = \mathbf{0}; \mathbf{t}^H_3 = \mathbf{0}; \\
& \mathbf{t}^H_4 \geq \mathbf{t}^0_1; \mathbf{t}^H_5 \geq \mathbf{t}^0_4; \\
& \mathbf{t}^H_6 \geq \mathbf{t}^0_2; \mathbf{t}^H_6 \geq \mathbf{t}^0_3; \mathbf{t}^H_6 \geq \mathbf{t}^0_5; \\
& \mathbf{t}^H_7 \geq \mathbf{t}^0_2; \mathbf{t}^H_7 \geq \mathbf{t}^0_3; \mathbf{t}^H_7 \geq \mathbf{t}^0_5; \\
& \mathbf{t}^H_8 \geq \mathbf{t}^0_2; \mathbf{t}^H_8 \geq \mathbf{t}^0_3; \mathbf{t}^H_8 \geq \mathbf{t}^0_5; \\
& \mathbf{t}^H_9 \geq \mathbf{t}^0_2; \mathbf{t}^H_9 \geq \mathbf{t}^0_3; \mathbf{t}^H_9 \geq \mathbf{t}^0_5; \\
& \mathbf{t}^H_{10} \geq \mathbf{t}^0_2; \mathbf{t}^H_{10} \geq \mathbf{t}^0_3; \mathbf{t}^H_{10} \geq \mathbf{t}^0_5; \\
& \mathbf{t}^H_{11} \geq \mathbf{t}^0_2; \mathbf{t}^H_{11} \geq \mathbf{t}^0_3; \mathbf{t}^H_{11} \geq \mathbf{t}^0_5; \\
& \mathbf{t}^H_{12} \geq \mathbf{t}^0_2; \mathbf{t}^H_{12} \geq \mathbf{t}^0_3; \mathbf{t}^H_{12} \geq \mathbf{t}^0_5; \\
& \mathbf{t}^H_{13} \geq \mathbf{t}^0_2; \mathbf{t}^H_{13} \geq \mathbf{t}^0_3; \mathbf{t}^H_{13} \geq \mathbf{t}^0_5; \\
& \mathbf{t}^H_{14} \geq \mathbf{t}^0_2; \mathbf{t}^H_{14} \geq \mathbf{t}^0_3; \mathbf{t}^H_{14} \geq \mathbf{t}^0_5; \\
& \mathbf{t}^H_{15} \geq \mathbf{t}^0_2; \mathbf{t}^H_{15} \geq \mathbf{t}^0_3; \mathbf{t}^H_{15} \geq \mathbf{t}^0_5; \\
& \mathbf{t}^H_{16} \geq \mathbf{t}^0_6; \mathbf{t}^H_{16} \geq \mathbf{t}^0_7; \mathbf{t}^H_{16} \geq \mathbf{t}^0_8; \\
& \mathbf{t}^H_{16} \geq \mathbf{t}^0_9; \mathbf{t}^H_{16} \geq \mathbf{t}^0_{10}; \mathbf{t}^H_{16} \geq \mathbf{t}^0_{11}; \\
& \mathbf{t}^H_{16} \geq \mathbf{t}^0_{12}; \mathbf{t}^H_{16} \geq \mathbf{t}^0_{13}; \mathbf{t}^H_{16} \geq \mathbf{t}^0_{14}; \mathbf{t}^H_{16} \geq \mathbf{t}^0_{15}; \\
& \mathbf{t}^H_{17} \geq \mathbf{t}^0_6; \mathbf{t}^H_{17} \geq \mathbf{t}^0_7; \mathbf{t}^H_{17} \geq \mathbf{t}^0_8; \\
& \mathbf{t}^H_{17} \geq \mathbf{t}^0_9; \mathbf{t}^H_{17} \geq \mathbf{t}^0_{10}; \mathbf{t}^H_{17} \geq \mathbf{t}^0_{11}; \\
& \mathbf{t}^H_{17} \geq \mathbf{t}^0_{12}; \mathbf{t}^H_{17} \geq \mathbf{t}^0_{13}; \mathbf{t}^H_{17} \geq \mathbf{t}^0_{14}; \mathbf{t}^H_{17} \geq \mathbf{t}^0_{15}; \\
& \mathbf{t}^H_{18} \geq \mathbf{t}^0_{16}; \mathbf{t}^H_{18} \geq \mathbf{t}^0_{17}; \mathbf{t}^H_{19} \geq \mathbf{t}^0_{18}
\end{aligned} \tag{3.5}$$

5) умова невід'ємності невідомих:

$$t^H_i \geq 0, t^0_i \geq 0, x_i \geq 0 \quad (3.6)$$

Реалізацію 6-го етапу науково-методичного підходу до здійснення ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, зокрема для ТОВ «Стандарт-Агро» на основі мережевого планування пропонується провести застосовуючи можливості інструментального засобу «Пошук рішення» MS Excel. Для цього побудуємо таблиці у вигляді рис. 1 (Додаток Е), де зображуються як цільова функція (3.1), так і обмеження (3.2) – (3.6).

Здійснення мінімізації витрат на проведення комплексу робіт в межах контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства передбачає встановлення параметрів вікна «Пошук рішення», зображених на рис 3.8.

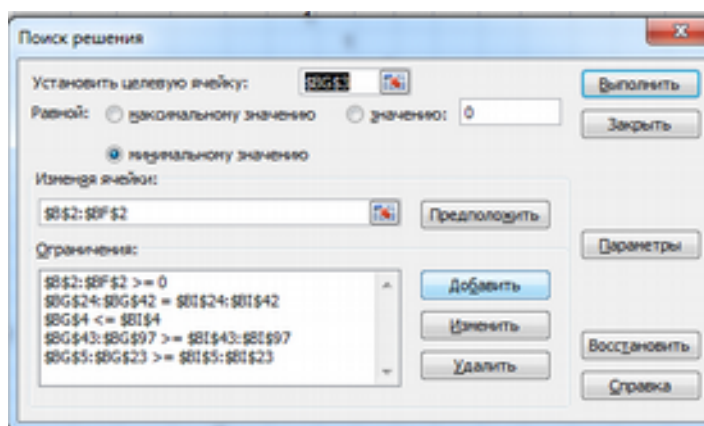


Рис. 3.8. Вікно «Пошук рішення» MS Excel оптимізації мережевого графіка ефективного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства

Джерело: власна розробка автора

Таким чином, оптимізація (мінімізація додатково вкладених коштів) мережевого графіка ефективного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства методом СРМ (Critical Path Method —



метод критичного шляху) надає можливість отримати наступні результати (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Результати оптимізації мережевого графіка ефективного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства (на прикладі ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району Полтавської області)

Обсяг додатково вкладених коштів		Час початку виконання робіт		Час закінчення виконання робіт		Тривалість виконання робіт (оптимальна)	Тривалість виконання робіт (початкова)	Зменшення тривалості робіт	Питома вага скорочення часу виконання робіт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
x1	0	tn1	0	to1	24	24	24	0	0,00
x4	0	tn4	24	to4	192	168	168	0	0,00
x5	0	tn5	192	to5	372	180	180	0	0,00
x2	0	tn2	0	to2	276	276	276	0	0,00
x3	0	tn3	0	to3	84	84	84	0	0,00
x6	428,57	tn6	372	to6	378	6	60	54	90,00

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
x7	225	тн7	372	то7	378	6	48	42	87,50
x8	533,33	тн8	372	то8	378	6	96	90	93,75
x9	1500	тн9	372	то9	378	6	96	90	93,75
x10	544,44	тн10	372	то10	378	6	104	98	94,23
x11		тн11	372	то11	378	6	576	570	98,96
x12	6401838,7	тн12	372	то12	378	6	96	90	93,75
x13	7,6923	тн13	372	то13	378	6	8	2	25,00
x14	771,43	тн14	372	то14	378	6	60	54	90,00
x15	225	тн15	372	то15	378	6	96	90	93,75
x16	0	тн16	378	то16	506	128	156	28	17,95
x17	0	тн17	378	то17	504	126	504	378	75,00
x18	0	тн18	506	то18	605	99	96	-3	-3,13
x19	0	тн19	605	то19	717	112	112	0	0,00

Джерело: власна розробка автора

Продовжуючи реалізацію 6-го етапу побудови економіко-математичної моделі ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування, розглянемо в якості мети дослідження, зокрема для ТОВ “Стандарт-Агро”, другий аспект – мінімізацію часу виконання комплексу робіт. В даному випадку, цільова функція приймає вигляд:

$$t_{кр} = t_{19}^0 \rightarrow (\min) \quad (3.7)$$

В свою чергу система обмежень формується на основі побудови математичних співвідношень:

- 1) сума вкладених коштів не повинна перевищувати їхньої початкової кількості:

$$\sum_{i=1}^{19} x_i \leq 3000 \quad (3.8)$$

2) тривалість виконання кожної роботи повинна бути не меншою за мінімально можливий час:

$$\begin{aligned}
 t_1^0 - t_1^H &\geq 17; t_4^0 - t_4^H \geq 118; t_5^0 - t_5^H \geq 126; \\
 t_2^0 - t_2^H &\geq 193; t_3^0 - t_3^H \geq 59; t_6^0 - t_6^H \geq 42; \\
 t_7^0 - t_7^H &\geq 34; t_8^0 - t_8^H \geq 67; t_9^0 - t_9^H \geq 67; \\
 t_{10}^0 - t_{10}^H &\geq 73; t_{11}^0 - t_{11}^H \geq 403; t_{12}^0 - t_{12}^H \geq 67; \\
 t_{13}^0 - t_{13}^H &\geq 6; t_{14}^0 - t_{14}^H \geq 42; t_{15}^0 - t_{15}^H \geq 67; \\
 t_{16}^0 - t_{16}^H &\geq 109; t_{17}^0 - t_{17}^H \geq 353; t_{18}^0 - t_{18}^H \geq 67; \\
 t_{19}^0 - t_{19}^H &\geq 78
 \end{aligned}
 \tag{3.9}$$

3) залежність тривалості робіт від вкладених коштів:

$$\begin{aligned}
 t_1^0 - t_1^H &\geq 24-0,72 x_1; t_4^0 - t_4^H \geq 168-0,96 x_4; t_5^0 - t_5^H \geq 180-0,32 x_5; \\
 t_2^0 - t_2^H &\geq 276-0,60 x_2; t_3^0 - t_3^H \geq 84-0,24 x_3; t_6^0 - t_6^H \geq 60-0,14 x_6; \\
 t_7^0 - t_7^H &\geq 48-0,24 x_7; t_8^0 - t_8^H \geq 96-0,18 x_8; t_9^0 - t_9^H \geq 96-0,06 x_9; \\
 t_{10}^0 - t_{10}^H &\geq 104-0,18 x_{10}; t_{11}^0 - t_{11}^H \geq 576-0,31 x_{11}; t_{12}^0 - t_{12}^H \geq 96-0,15 x_{12}; \\
 t_{13}^0 - t_{13}^H &\geq 8-0,26 x_{13}; t_{14}^0 - t_{14}^H \geq 60-0,07 x_{14}; t_{15}^0 - t_{15}^H \geq 96-0,40 x_{15}; \\
 t_{16}^0 - t_{16}^H &\geq 156-0,13 x_{16}; t_{17}^0 - t_{17}^H \geq 504-0,90 x_{17}; t_{18}^0 - t_{18}^H \geq 96-0,81 x_{18}; \\
 t_{19}^0 - t_{19}^H &\geq 112-0,91 x_{19}
 \end{aligned}
 \tag{3.10}$$

4) час початку виконання кожної роботи повинен бути не меншим за час завершення попередньої до неї роботи:

$$\begin{aligned}
 t_1^H &= 0; t_2^H = 0; t_3^H = 0; \\
 t_4^H &\geq t_1^0; t_5^H \geq t_4^0; \\
 t_6^H &\geq t_2^0; t_6^H \geq t_3^0; t_6^H \geq t_5^0; \\
 t_7^H &\geq t_2^0; t_7^H \geq t_3^0; t_7^H \geq t_5^0; \\
 t_8^H &\geq t_2^0; t_8^H \geq t_3^0; t_8^H \geq t_5^0; \\
 t_9^H &\geq t_2^0; t_9^H \geq t_3^0; t_9^H \geq t_5^0;
 \end{aligned}
 \tag{3.11}$$

$$t^H_{10} \geq t^0_2; t^H_{10} \geq t^0_3; t^H_{10} \geq t^0_5;$$

$$t^H_{11} \geq t^0_2; t^H_{11} \geq t^0_3; t^H_{11} \geq t^0_5;$$

$$t^H_{12} \geq t^0_2; t^H_{12} \geq t^0_3; t^H_{12} \geq t^0_5;$$

$$t^H_{13} \geq t^0_2; t^H_{13} \geq t^0_3; t^H_{13} \geq t^0_5;$$

$$t^H_{14} \geq t^0_2; t^H_{14} \geq t^0_3; t^H_{14} \geq t^0_5;$$

$$t^H_{15} \geq t^0_2; t^H_{15} \geq t^0_3; t^H_{15} \geq t^0_5;$$

$$t^H_{16} \geq t^0_6; t^H_{16} \geq t^0_7; t^H_{16} \geq t^0_8;$$

$$t^H_{16} \geq t^0_9; t^H_{16} \geq t^0_{10}; t^H_{16} \geq t^0_{11};$$

$$t^H_{16} \geq t^0_{12}; t^H_{16} \geq t^0_{13}; t^H_{16} \geq t^0_{14}; t^H_{16} \geq t^0_{15};$$

$$t^H_{17} \geq t^0_6; t^H_{17} \geq t^0_7; t^H_{17} \geq t^0_8;$$

$$t^H_{17} \geq t^0_9; t^H_{17} \geq t^0_{10}; t^H_{17} \geq t^0_{11};$$

$$t^H_{17} \geq t^0_{12}; t^H_{17} \geq t^0_{13}; t^H_{17} \geq t^0_{14}; t^H_{17} \geq t^0_{15};$$

$$t^H_{18} \geq t^0_{16}; t^H_{18} \geq t^0_{17}; t^H_{19} \geq t^0_{18}$$

5) умова невід'ємності невідомих:

$$t^H_i \geq 0, t^0_i \geq 0, x_i \geq 0 \quad (3.12)$$

Аналогічно приведеному вище підходу до мінімізації суми додатково вкладених коштів, пропонується вирішити поставлену задачу мінімізації часу виконання контролювання за допомогою рис. 3, рис. 4, представлених у Додатку Е, а також рис. 3.9.

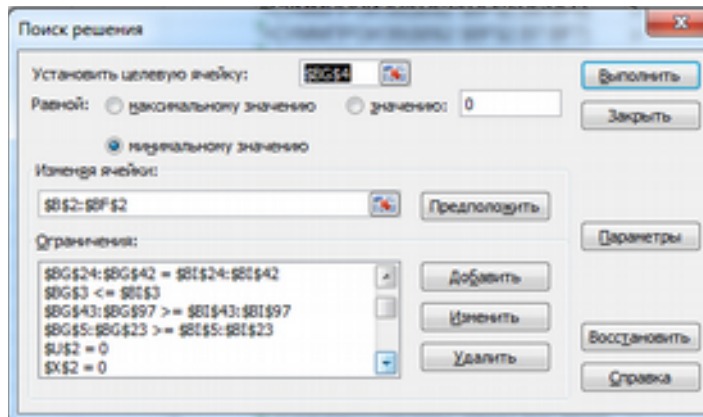


Рис. 3.9. Вікно «Пошук рішення» MS Excel оптимізації мережевого графіка ефективного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства

Таким чином, оптимізація (забезпечення мінімально можливого часу виконання) мережевого графіка ефективного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району Полтавської області методом СРМ (Critical Path Method — метод критичного шляху) надає можливість отримати наступні результати (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Результати оптимізації мережевого графіка ефективного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства ТОВ “Стандарт-Агро”

Обсяг додатково вкладених коштів		Час початку виконання робіт		Час закінчення виконання робіт		Тривалість виконання робіт (оптимальна)	Тривалість виконання робіт (початкова)	Зменшення тривалості тривало трі робіт	Питома вага скорочення часу виконання робіт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
x1	0	tn1	0	to1	24	24	24	0	0,00
x4	0	tn4	24	to4	192	168	168	0	0,00

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
x5	0	th5	192	to5	372	180	180	0	0,00
x2	0	th2	0	to2	276	276	276	0	0,00
x3	0	th3	0	to3	84	84	84	0	0,00
x6	428,57	th6	372	to6	445	73	60	-13	-21,67
x7	200	th7	372	to7	445	73	48	-25	-52,08
x8	161,11	th8	372	to8	445	73	96	23	23,96
x9	0	th9	372	to9	445	73	96	23	23,96
x10	172,22	th10	372	to10	445	73	104	31	29,81
x11	1622,6	th11	372	to11	445	73	576	503	87,33
x12	193,33	th12	372	to12	445	73	96	23	23,96
x13	7,6923	th13	372	to13	445	73	8	-65	-812,50
x14	141,99	th14	372	to14	445	73	60	-13	-21,67
x15	72,5	th15	372	to15	445	73	96	23	23,96
x16	0	th16	445	to16	601	156	156	0	0,00
x17	0	th17	445	to17	504	59	504	445	88,29
x18	0	th18	601	to18	697	96	96	0	0,00
x19	0	th19	697	to19	809	112	112	0	0,00

Джерело: власна розробка автора

7 етап. Якісна інтерпретація отриманих результатів оптимізації мережевого графіка ефективного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства як в розрізі мінімізації часу виконання комплексу робіт, так і в межах мінімізації витрат на його проведення.

Так, маючи на меті забезпечити ефективне контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства, зокрема ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району Полтавської області, за рахунок мінімізації витрат на виконання комплексу робіт, та використовуючи табл. 3.5, побудуємо оптимальний мережевий графік даного процесу (рис. 3.10).

Аналіз рис. 3.10 надає можливість зробити наступні висновки та забезпечити ефективне контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району Полтавської області за рахунок мінімізації додатково вкладених коштів:

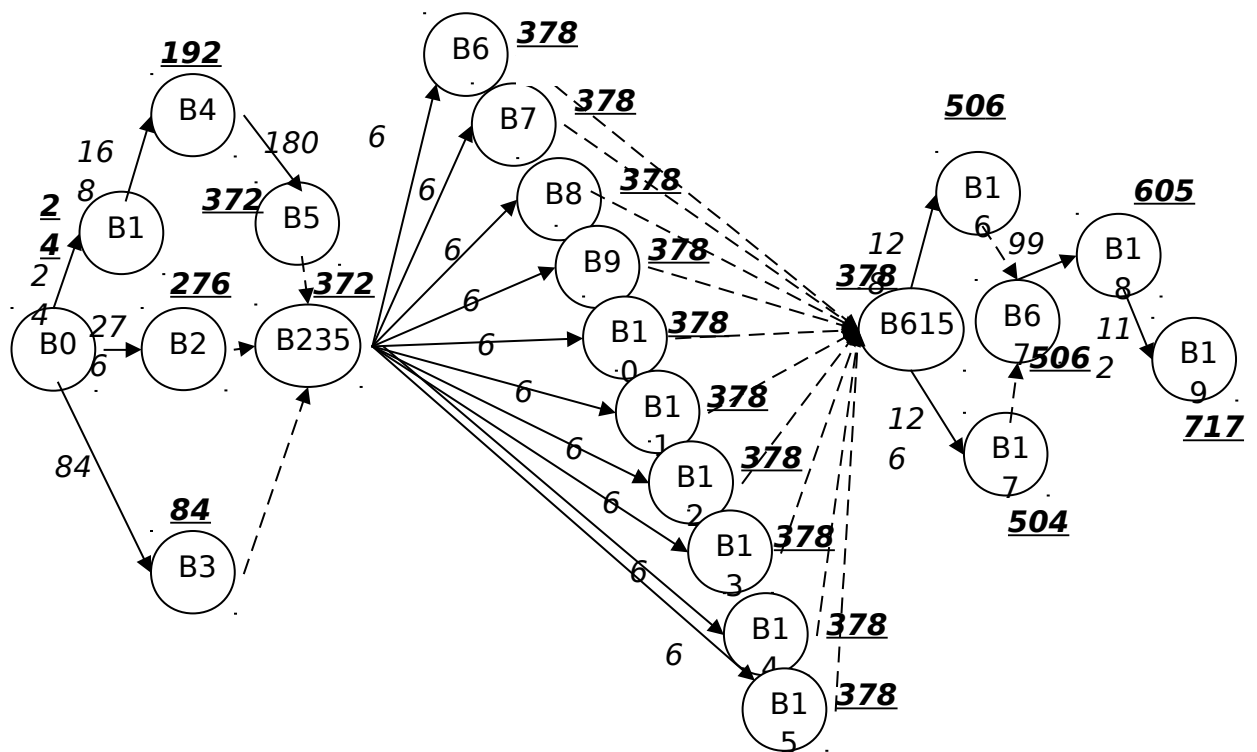


Рис. 3.10. Визначення оптимального мережевого графіка ефективного контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства ТОВ «Стандарт-Агро» за рахунок мінімізації додатково вкладених коштів  
Джерело: власна розробка автора [27, с. 67]

- загальний час на проведення всього комплексу робіт з контролювання діяльності ТОВ «Стандарт-Агро» Гадяцького району Полтавської області пропонується визначити на рівні 717 год., що на 955 год. (57,10%) менше від критичного шляху і на 703 год. (49,51%) менше від мінімально встановлених вимог;
- на основі даних табл. 3.5 можна констатувати, що забезпечення скорочення часу виконання контролювання пропонується за рахунок скорочення часу виконання робіт групи «Проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання», а саме  $b_6 - b_{15}$ , при чому найбільше скорочення припадає на «Контроль роботи систем і технологій» (93,75%), «Контролювання помилок у виробничих процесах (ризик взаємовідносин)» (93,75%) та «Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (податку на

додану вартість)» (98,96%); в той же час робота «Проведення перевірок оперативної взаємодії між підрозділами організації» потребує збільшення часу виконання на 3,13% або на 3 год.;

- забезпечення економії часу здійснення контролювання пропонується за рахунок додатково залучених коштів, мінімальна сума яких 6714,18 грн., причому найбільші суми необхідно залучити до виконання робіт «Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (податку на додану вартість)» (1500 грн.) та «Внутрішнє контролювання процесів (інвестиційної діяльності підприємства)» (1838,7 грн.).

В свою чергу, маючи на меті забезпечити ефективне контролювання діяльності сільськогосподарського підприємства, зокрема ТОВ «Стандарт-Агро», за рахунок мінімізації часу виконання комплексу робіт, та використовуючи табл. 3.6, побудуємо оптимальний мережевий графік даного процесу (рис. 3.11). Так, аналіз рис. 3.11 надає можливість зробити наступні висновки та забезпечити ефективне контролювання діяльності ТОВ «Стандарт-Агро» Гадяцького району Полтавської області за рахунок мінімізації часу виконання:

- загальний час на проведення всього комплексу робіт з контролювання діяльності досліджуваного підприємства пропонується визначити на рівні 809 год., що на 863 год. (51,90%) менше від критичного шляху і на 611 год. (43,03%) менше від мінімально встановлених вимог;
- на основі даних табл. 3.6 можна констатувати, що забезпечення скорочення часу виконання контролювання пропонується за рахунок скорочення часу виконання робіт групи «Проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання», а саме *b6 – b15* та *b17*, причому найбільше скорочення припадає на «Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (податку на додану вартість)» (87,33%) та «Внутрішнє контролювання результатів діяльності (витрат)» (88,29%); в той же час роботи «Контроль за діями



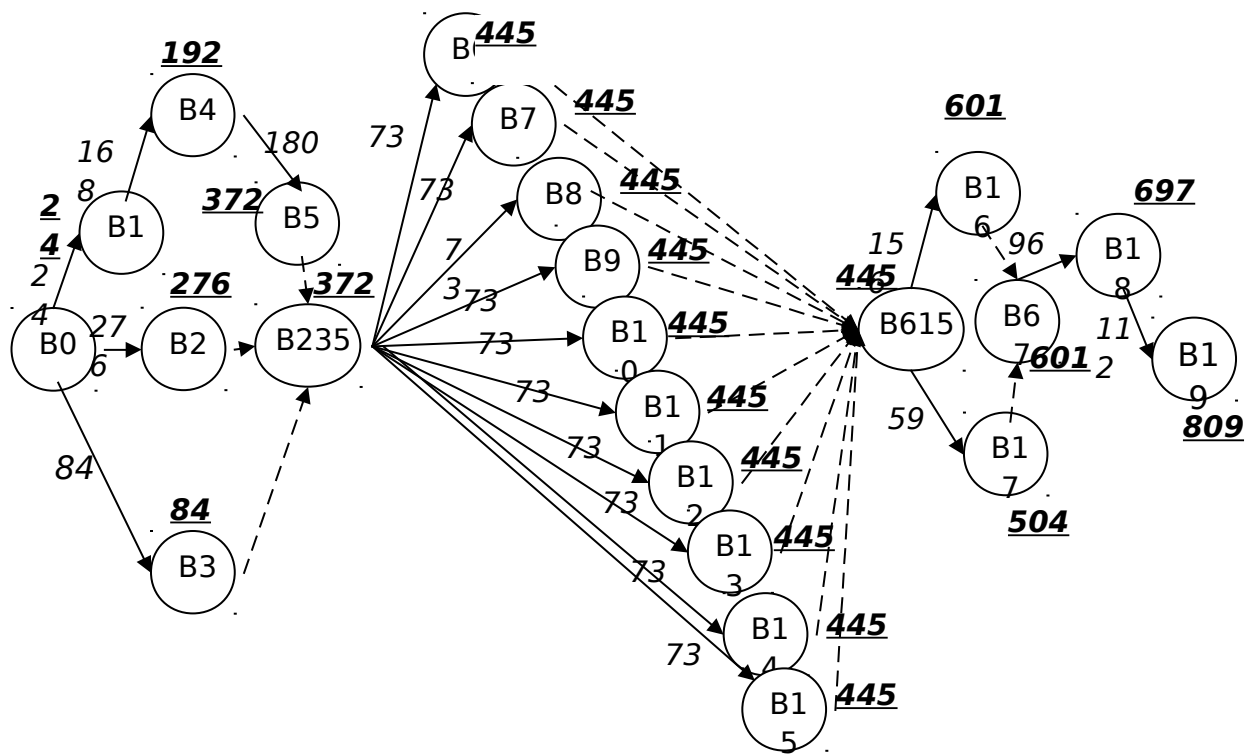


Рис. 3.11. Визначення оптимального мережевого графіка ефективного контролювання діяльності ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району за рахунок мінімізації часу виконання

Джерело: власна розробка автора

працівників та безпекою робочого місця», «Контроль роботи систем і технологій», «Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (податку з доходів фізичних осіб)», «Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (земельного податку (орендної плати за землю))» потребують збільшення часу виконання;

- забезпечення економії часу здійснення контролювання пропонується за рахунок додатково залучених коштів, мінімальна сума яких 3000 грн., причому найбільшу суму необхідно залучити до виконання роботи «Внутрішнє контролювання процесів (інвестиційної діяльності підприємства)» (1622,60 грн.).

Алгоритм побудови економіко-математичної моделі ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування управління представимо на рис. 3.12.

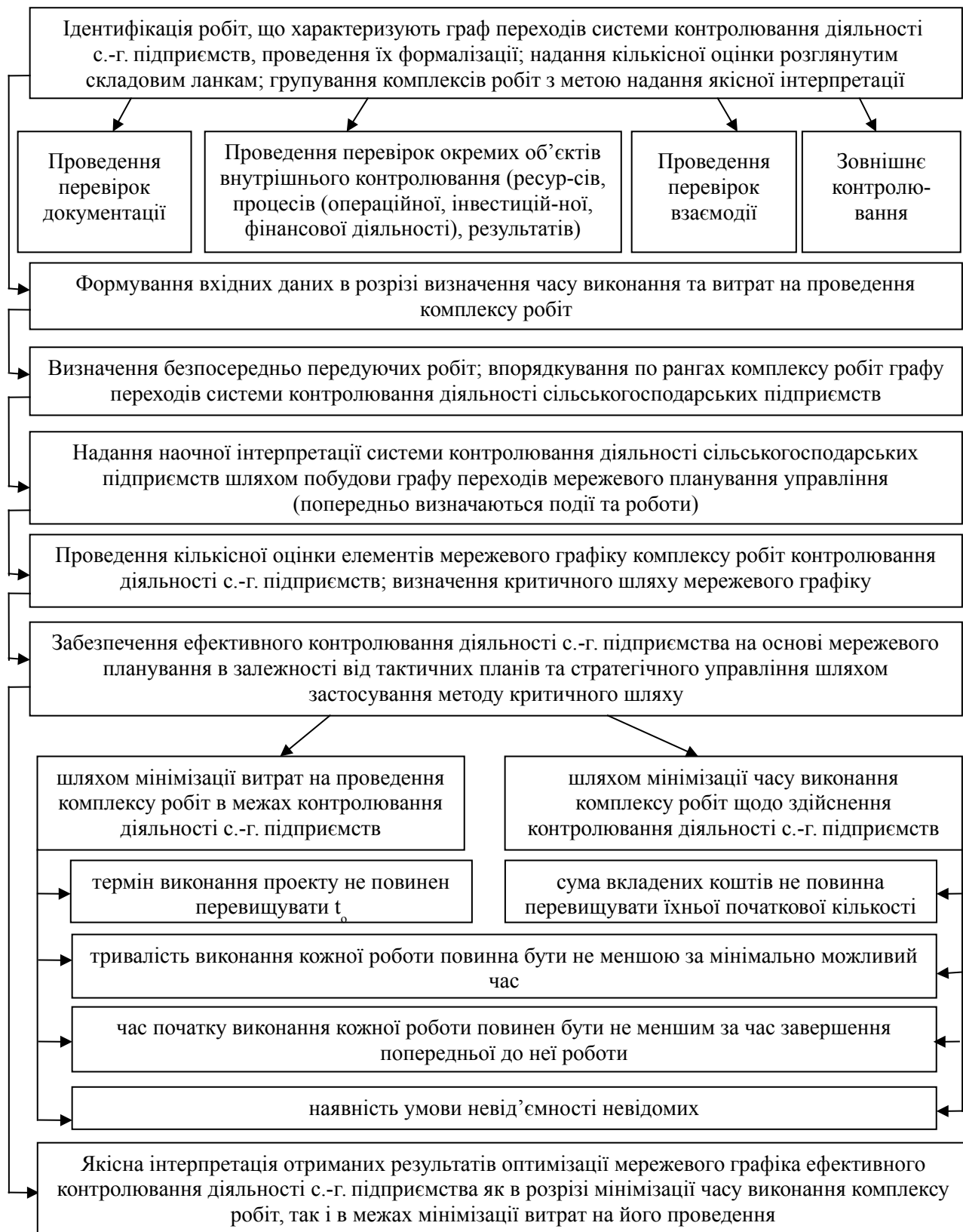


Рис. 3.12. Алгоритм побудови економіко-математичної моделі ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування управління

Джерело: власна розробка автора [27, с. 68]

Апробація розробленого методичного підходу на конкретних сільськогосподарських підприємствах Полтавщини, які були обрані нами для поглибленого дослідження, показала, що у залежності від тактичних планів та стратегічного управління керівники підприємств мають можливість власноруч обирати заходи щодо мінімізації витрат або щодо мінімізації часу на проведення контролюючих заходів у межах організацій. Так, наприклад, нами було встановлено, що на ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району за рахунок мінімізації часу виконання загальний час на проведення всього комплексу робіт з контролювання діяльності підприємства необхідно визначити на рівні 809 год., що на 51,90% менше від критичного шляху та на 43,03% менше від мінімально встановлених вимог. Даний захід в межах ТОВ “Стандарт-Агро” можна здійснити за рахунок скорочення часу виконання робіт групи «Проведення перевірок окремих об’єктів внутрішнього контролювання», причому найбільше скорочення припадає на «Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (податку на додану вартість)» (87,33%) та «Внутрішнє контролювання результатів діяльності (витрат)» (88,29%); в той же час роботи «Контроль за діями працівників та безпекою робочого місця», «Контроль роботи систем і технологій», «Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (податку з доходів фізичних осіб)», «Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (земельного податку (орендної плати за землею))» потребують збільшення часу виконання. Варто також зазначити, що економія часу здійснення контролювання пропонується за рахунок додатково залучених коштів, мінімальна сума яких 3000 грн., й найбільшу суму в розмірі 1622,60 грн. необхідно залучити до виконання роботи «Внутрішнє контролювання процесів (інвестиційної діяльності підприємства)».

Що стосується ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” Глобинського району та ТОВ “Савинці” Миргородського району, то в межах запропонованої методики нами було обраховано, що для мінімізації додаткових витрат на заходи з контролювання діяльності, даним сільськогосподарським підприємствам

необхідно залучити мінімальну суму в розмірі 8924,43 грн. та 5169,12 грн. відповідно. Зазначимо, що найбільше коштів обом підприємствам доцільно виділити для виконання робіт «Проведення перевірок виконання вимог податкового законодавства (податку на додану вартість)» (1400 грн. і 1250 грн. відповідно) та «Внутрішнє контролювання процесів (інвестиційної діяльності підприємства)» (1748,24 грн. і 1251,37 грн. відповідно).

Таким чином, на прикладі окремих підприємств Полтавської області ми показали, що розроблена економіко-математична модель ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування управління є адекватною. Більш того, було доведено, що реалізація запропонованого науково-методичного підходу щодо здійснення ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі використання мережевого планування управління дозволить керівникам підприємств у галузі сільського господарства впроваджувати раціональну систему контролювання діяльності організацій на практиці, а також скоротити кількість витрат і часу на проведення даних заходів.

В цілому, результати проведеного дослідження на міжнародному та національному рівнях щодо передумов формування складових в процесі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств дозволили виявити чинники, які спонукають власників організацій здійснювати внутрішнє контролювання. Так, 42,6% керівників сільськогосподарських підприємств з іноземними інвестиціями, 53,3% керівників сільськогосподарських підприємств без іноземного капіталу та 68,6% молодих спеціалістів явно виділили впевненість у позитивних результатах при здійсненні зовнішнього контролювання державними органами, що на їх думку, формує репутацію організації на перспективу.

На основі проведених досліджень, аналізу практичного досвіду функціонування підприємств у галузі сільського господарства та статистичної інформації стосовно даного питання автором запропоновано групування складових, що формують систему контролювання діяльності

сільськогосподарських підприємств, наступним чином: 1) проведення перевірок документації; 2) проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання (а) внутрішнє контролювання ресурсів: джерел формування, активів, власного капіталу, зобов'язань; б) внутрішнє контролювання процесів: контроль за операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю; в) внутрішнє контролювання результатів: доходів та витрат); 3) проведення перевірок взаємодії (оперативної взаємодії між підрозділами організації); 4) зовнішнє контролювання (органами зовнішнього контролювання). При цьому обґрунтовано, врахування зазначених складових сприятиме швидкій адаптації організацій до змін середовища, в якому відбуватиметься контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.

Встановлено, що система контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств повинна бути своєчасною, влучно пристосовуватись до потенційних змін як в організації, так і за її межами; а головне – має бути економічно вигідною, у порівнянні від очікуваного ефекту, та за вартісною оцінкою процесу здійснення нерозривно пов'язаною з результатами фінансово-господарської діяльності підприємства. З цією метою дисертантом розроблено науково-методичний підхід щодо здійснення ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, який ґрунтується на використанні мережевого планування управління. Реалізація такого підходу дозволить керівникам підприємств впроваджувати раціональну систему контролювання діяльності організацій на практиці, а також скоротити кількість витрат і часу на проведення даних заходів.

Застосування розробленої економіко-математичної моделі ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування управління в роботі трьох, обраних для поглибленого дослідження, сільськогосподарських підприємств Полтавської області (ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”, ТОВ “Стандарт-Агро”, ТОВ “Савинці”) дозволило за допомогою методу критичного шляху здійснити оптимізацію мережевого графіка ефективного контролювання шляхом

мінімізації витрат або часу на проведення комплексу робіт. Зокрема, було встановлено, що на ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району за рахунок мінімізації часу виконання загальний час на проведення всього комплексу робіт з контролювання діяльності підприємства необхідно визначити на рівні 809 год., що на 51,90% менше від критичного шляху та на 43,03% менше від мінімально встановлених вимог. У той час як в межах запропонованої методики для ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт” Глобинського району та ТОВ “Савинці” Миргородського району для мінімізації додаткових витрат на заходи з контролювання діяльності необхідно залучити мінімальну суму в розмірі 8924,43 грн. та 5169,12 грн. відповідно.

## ПІСЛЯМОВА

У представленій монографії автори виклали результати вивчення теоретико-методичних засад та розв'язання важливого науково-практичного завдання щодо вдосконалення контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, що набуває актуальності для підприємств, які характеризуються недостатнім рівнем існуючої системи контролювання. За результатами дослідження зроблено наступні висновки:

1. Контролювання сільськогосподарських підприємств виступає невід'ємною часткою управління функціонуючою організацією, проте на сьогоднішній день не існує єдиного підходу щодо вивчення даної системи. Дослідженнями доведено, що сутність поняття “контроль в сільськогосподарському підприємстві” може розкриватися з погляду чотирьох складових: як механізм, як система, як функція, як процес. Запропоновано під контролюванням сільськогосподарського підприємства розуміти стабільну систему, що охоплює всю діяльність підприємства у сільському господарстві, зобов'язання і відповідальність за здійснення якої мають бути чітко окреслені й раціонально розподілені між учасниками господарювання. Контроль виступає лише в якості елемента цієї системи, дії, яка відбувається у певний проміжок часу. Як наслідок, розширено понятійний апарат щодо управління підприємством та посилено обґрунтування теоретичної основи здійснення контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств.

2. Встановлено, щоб у сільськогосподарських підприємствах функціонувала дієва система внутрішнього контролювання необхідно, перш за все, сформулювати ієрархічну побудову суб'єктів контролювання поточних операцій. Більш того, в ході дослідження було виявлено та доведено, що система поточного контролювання в основному не виділяється як самостійна, а згадується лише у якості різновиду контролю, саме тому нами вдосконалено класифікаційні ознаки систем поточного контролювання за сферами,

доповнивши системою контролювання діяльності управлінського та виробничого персоналу. Впровадження даної системи сприятиме уникненню неналежного ставлення працівників до роботи, простоїв, недоопрацювань, шахрайства тощо.

3. Моніторинг сучасного стану контролювання діяльності підприємств у сільському господарстві Полтавської області показав, що переважно відбувається зовнішнє державне контролювання організацій, які спеціалізуються у галузі рослинництва. Періодичність такого контролю в рослинництві простежується майже у десять разів частіше, ніж у галузі тваринництва, що пояснюється і зменшенням кількості функціонуючих підприємств у тваринництві, і обсягами реалізованої ними продукції, і середньорічною чисельністю персоналу підприємств даної галузі. Зокрема, у 2011 р. органами Державної податкової служби було перевірено сільськогосподарських підприємств у рослинництві на 25% більше, ніж у 2007 р. При цьому досліджено, що сільськогосподарські підприємства організаційно-правової форми Господарських товариств протягом останніх п'яти років викликали найбільшу зацікавленість органів Державної податкової служби, спонукаючи тим самим запроваджувати заходи щодо внутрішнього контролювання функціонуючих суб'єктів господарювання. Також у 2011 р. було встановлене стрімке зростання порушень стосовно податку на додану вартість саме в фермерських господарствах, що майже в 6 разів більше, у порівнянні з 2007 р.

4. Виявлено вплив факторів на вибір планового об'єкта зовнішнього державного контролювання у залежності від ступеня ризику сільськогосподарського підприємства, що базується на формуванні основних груп організацій за ознаками загального обсягу постачання товарів за певний проміжок часу та кількості критеріїв ризику певної категорії. Застосовуючи даний підхід на окремих сільськогосподарських підприємствах Полтавської області, було спрогнозовано, що в ПрАТ "Райз-Максимко" ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт", ТОВ "Бурат-Агро", ТОВ "Стандарт-Агро",



ТОВ “Компанія Фармко”, ТОВ “Савинці” у 2012 р. обов’язково відбуватиметься зовнішнє державне контролювання, тому що кількість критеріїв ризику певної категорії перевищує три одиниці.

5. Обґрунтовано, для того, щоб швидко адаптуватися до змін середовища організації, необхідно здійснювати групування складових, що формують систему контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств, наступним чином: проведення перевірок документації; проведення перевірок окремих об’єктів внутрішнього контролювання; проведення перевірок взаємодії; зовнішнє контролювання.

6. Дослідженнями доведено, що вагомою характеристикою функціонування ефективної системи контролювання в організації є її здатність своєчасно і влучно пристосовуватись до потенційних змін як на підприємстві, так і за його межами, бути економічно вигідною, у порівнянні від очікуваного ефекту, та за вартісною оцінкою процесу здійснення нерозривно пов’язаною з результатами фінансово-господарської діяльності підприємства. Для того, щоб керівники сільськогосподарських підприємств були мотивованими впроваджувати раціональну систему контролювання в практичній діяльності, скорочуючи при цьому кількість витрат і часу на проведення даних заходів, на основі мережевого планування управління, нами розроблено науково-методичний підхід щодо здійснення ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств. На прикладі конкретних сільськогосподарських підприємств доведено, що за допомогою методу критичного шляху доцільно здійснювати оптимізацію мережевого графіка ефективного контролювання шляхом мінімізації витрат або часу на проведення комплексу певних робіт.

7. Таким чином, виконане дослідження дозволяє стверджувати й те, що в умовах стрімкого розвитку інтеграційних процесів в аграрному секторі економіки України, що характеризуються злиттям та поглинанням господарюючих суб’єктів через посилення конкуренції на ринках основних видів продукції сільського господарства, контролювання діяльності

сільськогосподарських підприємств є чинником збереження та забезпечення їх стійких позицій як функціонуючих суб'єктів. Перш за все внутрішнє контролювання діяльності стає нагальним для уникнення подальших проблем у взаємовідносинах із зовнішніми контролюючими органами; результати постійного контролювання стають передумовою отримання об'єктивної інформації власниками (засновниками) підприємств про його реальний фінансовий стан і результати господарської діяльності та створюють інформаційне забезпечення вищого менеджменту підприємств для прийняття ефективних управлінських рішень, а також формують інформаційну базу потенційним інвесторам про суб'єкти господарювання.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / Белобжецкий И. А. – М.: Финансы, 1979. – 160 с.
2. Белуха Н. Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства: ученик / Белуха Н. Т. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 368 с.
3. Беляева Л. А. Організація внутрішнього контролю на підприємствах АПК / Л. А. Беляева // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (10-11 жовтня 2008 р.): у 2 ч. Ч. 1 / Ред.: М. М. Коцупатрий; ДВНЗ “Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана”. – К., 2008. – С. 18–20.
4. Бурляй Г. Л. Оцінка системи внутрішнього контролю при проведенні аудиту операцій з грошовими коштами / Бурляй Г. Л. // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (8-10 квітня 2009 р.) / Черкаський державний технологічний університет [та ін.]. – Черкаси, 2009. – С. 114–117.
5. Бурцев В. В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В. В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 29–40.
6. Бутынец Ф. Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях / Бутынец Ф. Ф. – К.: УСХА, 1976. – 108, [1] с.
7. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні [Текст]: монографія / [М. Я. Азаров, В. А. Копилов, Т. І. Єфименко та ін.]; Т. 1. – К., 2007. – 750, [1] с.
8. Ващук Ф. Г. Математичне програмування та елементи варіаційного числення: навчальний посібник / Ващук Ф. Г., Лавер О. Г., Шумило Н. Я. – друге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 368 с.

9. Верига Ю. А. Організація внутрішнього контролю в системі споживчої кооперації України / Ю. А. Верига // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (10-11 жовтня 2008 р.): у 2 ч. Ч.1 / Ред.: М.М. Коцупатрий; ДВНЗ “Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана”. – К., 2008. – С. 35–37.
10. Виговська Н. Г. Державний контроль на етапі формування глобальної господарської системи / Виговська Н. Г. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць / ред. П. П. Мельничук; Житомирський державний технологічний університет. – 2005. – Вип. 3. – С. 184–198.
11. Виговський Г. М. Визначення меж господарського контролю в умовах глобалізації економіки / Виговський Г. М., Виговська Н. Г. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць / ред.: П. П. Мельничук; Ф. Ф. Бутинець; Житомирський державний технологічний університет. – 2006. – Вип. 2 (5). – С. 27–39.
12. Вільні земельні ділянки: інвестиційний потенціал чи камінь спотикання ринку земель [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pz-isd.blogspot.com/p/blog-page\\_9910.html](http://pz-isd.blogspot.com/p/blog-page_9910.html).
13. Власов В. О. Державний контроль за господарською діяльністю: уточнення поняття / Власов В. О. // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (8-10 квітня 2009 р.) / Черкаський державний технологічний університет [та ін.]. – Черкаси, 2009. – С. 120–122.
14. Вознесенский Э. А. Проблемы учебной литературы по курсу Ревизия и контроль / Вознесенский Э. А. // Бухгалтерский учёт. – 1975. – № 10. – С. 12–14.
15. Гавриленко В. О. Податковий контроль: проблеми розвитку в сучасних умовах господарювання / Гавриленко В. О. // Облік, контроль і аналіз в

- управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (8-10 квітня 2009 р.) / Черкаський державний технологічний університет [та ін.]. – Черкаси, 2009. – С. 122–126.
16. Гайдук І. О. Періоди проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах АПК / І. О. Гайдук // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (10-11 жовтня 2008 р.): у 2 ч. Ч.1 / Ред.: М.М. Коцупатрий; ДВНЗ “Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана”. – К., 2008. – С. 38–40.
  17. Галич О. А. Внутрішній економічний механізм аграрних підприємств в умовах становлення ринкових відносин / Галич О. А. // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2006. – № 1. – С. 81–85.
  18. Галкин А. В. Внутренний контроль: проблемы, критерии эффективности и значение в управлении сельскохозяйственным предприятием / Галкин А. В. // Научное обеспечение агропромышленного производства: материалы Международной научно-практической конференции (Курск, 25-27 января 2012 г.); Ч. 3 / Министерство сельского хозяйства Российской Федерации, ФГБОУВПО Курская государственная сельскохозяйственная академия им. проф. И.И. Иванова. – Курск: Изд-во Курск. гос. с-х ак., 2012. – С. 308–311.
  19. Галкин А. В. Организационные аспекты контроля в управленческой деятельности / Галкин А. В. // Экономика глазами молодых: материалы IV Международного экономического форума молодых учёных (Вилейка, 3-5 июня 2011 г.) / Министерство образования Республики Беларусь, УО Белорусский государственный экономический университет. – Минск: БГЭУ, 2011. – С. 140–142.
  20. Галкін О. В. Вдосконалення системи контролювання діяльності підприємств у сільському господарстві / Галкін О. В. // Інноваційна економіка. – 2012. – № 7 (33). – С. 293–299.

21. Галкін О. В. Визначення внутрішніх суб'єктів контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств / Галкін О. В. // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – № 2, Т. 3 (175). – С. 19–22.
22. Галкін О. В. Визначення факторів впливу на вибір сільськогосподарського підприємства для зовнішнього державного контролювання у Полтавській області / Галкін О. В. // Формування ринкової економіки: зб. наук. пр. – Спец. вип. Стратегічні імперативи сучасного менеджменту: у 2 ч. – Ч. 1. – К.: КНЕУ, 2012. – С. 50–58.
23. Галкін О. В. Виявлення загального контрольного ризику на сільськогосподарських підприємствах / Галкін О. В. // Проблеми сталого розвитку агросфери: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 195-річчю від дня заснування ХНАУ ім. В. В. Докучаєва (4-6 жовтня 2011 р.) / Міністерство аграрної політики та продовольства України, Харківський національний аграрний університет ім. В. В. Докучаєва. – Харків: ХНАУ, 2011. – С. 124–127.
24. Галкін О. В. Дослідження стану системи контролювання на сільськогосподарських підприємствах України / Галкін О. В. // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія “Економіка та менеджмент”. – 2011. – № 9 (50). – С. 150–154.
25. Галкін О. В. Доцільність класифікації контролю на сільськогосподарських підприємствах / Галкін О. В. // *Perspectywiczne opracowania są nauką i technikami* – 2011: materiały VII międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji (7-15 listopada 2011 roku.); Volume 8: Ekonomiczne nauki. – Przemysł: Nauka i studia, 2011. – С. 81–83.
26. Галкін О. В. Доцільність класифікації систем поточного контролювання на підприємствах сільського господарства: теоретичний аспект / Галкін О. В. // Вісник Харківського національного аграрного університету. Серія “Економічні науки”. – 2011. – № 12. – С. 374–379.

27. Галкін О. В. Застосування економіко-математичної моделі ефективного контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств на основі мережевого планування управління / Галкін О. В. // Агросвіт. – 2012. – № 15. – С. 62–68.
28. Галкін О. В. Застосування нових підходів до управління та контролювання сільськогосподарських підприємств в умовах інтеграції / Галкін О. В. // Формування та розвиток інтеграційних процесів в АПК: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (20-21 жовтня 2011 р.) / Міністерство аграрної політики та продовольства України, Полтавська державна аграрна академія. – Полтава: ПДАА, 2011. – С. 22–25.
29. Галкін О. В. Контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств органами Державної податкової адміністрації в Полтавській області / Галкін О. В. // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Сучасні проблеми розвитку сільських територій: [зб. наук. пр.] / НАН України. Ін-т регіональних досліджень; редкол.: В.С. Кравців (відп. ред.). – Львів, 2011. – Вип. 6 (92). – С. 298–304.
30. Галкін О. В. Контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами / Галкін О. В. // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія “Економіка та менеджмент”. – 2010. – № 9/1 (43). – С. 73–75.
31. Галкін О. В. Методи оцінки рівня контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств / Галкін О. В. // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Спецвипуск. Серія “Економічні науки”. – Полтава: ПДАА. – 2012. – С. 55–60.
32. Галкін О. В. Обґрунтування ролі внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах / Галкін О. В. // Проблеми економіки та управління у промислових регіонах: матеріали доповідей учасників четвертої міжрегіональної науково-практичної конференції (27-28 травня 2011 р.) / Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України,

Запорізький національний технічний університет [та ін.]. – Запоріжжя: ЗНТУ, 2011. – С. 130–132.

33. Галкін О. В. Особливості контролювання сільськогосподарських підприємств Полтавської області з урахуванням форми їх власності / Галкін О. В. // Соціально-економічні реформи в контексті інтеграційного вибору України: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (19-20 жовтня 2011 р.); Т. 2: Стратегія підприємства: сучасні особливості, інвестиційні та екологічні пріоритети. – Київ-Дніпропетровськ: Біла К. О., 2011. – С. 60–61.
34. Галкін О. В. Сутність контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств / Галкін О. В. // Збірник наукових праць Луганського національного аграрного університету: зб. наук. пр. Вип. № 42. – Луганськ: ЛНАУ, 2012. – С. 97–106.
35. Головчак Г. В. Організація внутрішнього контролю діяльності житлово-комунальних підприємств України / Г. В. Головчак // Наукові записки: науково-технічний збірник. – 2007. – № 2. – С. 9–20.
36. Гонта О. І. Проблеми контролю якості процесів іноземного інвестування та транснаціоналізації економіки регіонів України / Гонта О. І. // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (16-18 квітня 2008 р.) / Черкаський державний технологічний університет [та ін.]. – Черкаси, 2008. – С. 111–113.
37. Гунина Е. Н. Влияние качества корпоративного управления на стоимость компании как парадигма перехода к стоимостной концепции управления / Гунина Е. Н. // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2008. – Т. 6. – № 4. – Ч. 4. – С. 197–202.
38. Давыдов Г. В. Методика количественной оценки риска банкротства предприятий / Г. В. Давыдов, А. Ю. Беликов // Управление риском. – 1999. – № 3. – С. 13–20.



39. Дафт Р. Менеджмент / Р. Дафт; пер. с англ. [6-е изд.]. – СПб.: Питер, 2007. – 864 с.
40. Динчев С. В. Моделювання ефективної рекламної політики підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 “Економіка, організація і управління підприємствами” / Динчев Сергій Вікторович. – Донецьк, 2004. – 21 с.
41. Дідківська Л. Г. Менеджмент: навч. посібн. / Л. Г. Дідківська, П. Л. Гордієнко. – К.: Алеута, КНТ, 2007. – 516 с.
42. Дорош Н. І. Аудит системи внутрішнього контролю підприємства / Дорош Н. І. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць / ред.: П. П. Мельничук; Ф. Ф. Бутинець; Житомирський державний технологічний університет. – 2006. – Вип. 2 (5). – С. 95–108.
43. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні: звіт Міжнародної фінансової корпорації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ifc.org/ifcext/eca.nsf](http://www.ifc.org/ifcext/eca.nsf).
44. Дрозд І. К. Вдосконалення внутрішнього контролю на підприємствах / Дрозд І. К. // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 11 (54). – С. 83–88.
45. Журко В. М. Комплексная система ведомственного контроля / Журко В. М. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 255, [2] с.
46. Завадський Й. С. Менеджмент: Management / Завадський Й. С. – У 3 т. – Т. 1. – 3-вид., доп. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2001. – 542 с.
47. Завербний А. С. Контролювання та регулювання інвестиційної діяльності підприємств / Завербний А. С. // Соціально-економічні дослідження в перехідний період: збірник наукових праць. – 2004. – Вип. 3 ч. 2. – С. 99–107.
48. Завербний А. С. Особливості формування системи управління страховою діяльністю на засадах функціонального підходу [Електронний ресурс] / Завербний А. С., Завербна Н. В., Національний університет “Львівська

- політехніка”, 2008. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2008\\_624/07.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2008_624/07.pdf).
49. Земельний Кодекс України [Електронний ресурс]: від 25 жовтня 2001 р. № 2768 зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2768-14>.
50. Зубчик С. М. Вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю на основі оцінки факторів впливу на підприємства хлібопекарської галузі [Електронний ресурс] / Зубчик С. М. // Економічний форум. – 2012. – № 1. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekfor/2012\\_1/57.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2012_1/57.pdf).
51. Іванова Н. А. Організація впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах АПК / Н. А. Іванова // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (10-11 жовтня 2008 р.): у 2 ч. Ч.1 / Ред.: М. М. Коцупатрий; ДВНЗ “Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана”. – К., 2008. – С. 72–73.
52. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст]: монографія / Є. В. Калюга. – К.: Ельга: Ніка-Центр, 2002. – 358 с.
53. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Калюга Євгенія Василівна. – К., 2002. – 37, [1] с.
54. Карпенко Г. Г. Институциональные аспекты государственного регулирования аграрного сектора экономики / Карпенко Г. Г. // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2008. – Т. 6. – № 4. – Ч. 4. – С. 190–194.
55. Клецова Н. В. Прогнозування змін в інвестиційному забезпеченні аграрного сектору економіки Сумської області / Н. В. Клецова // Агросвіт. – 2009. – № 17. – С. 31–38.

56. Ковтун Т. В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т. В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 165–170.
57. Кононова О. Н. Совершенствование механизма управленческого контроля в системе менеджмента интегрированных промышленных компаний: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. эконом. наук: спец. 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством” / Кононова Олеся Николаевна. – Иркутск, 2002. – 24, [1] с.
58. Контроль і ревізія / Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. І. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512, [1] с.
59. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Корінько Микола Данилович. –К., 2008. – 36, [1] с.
60. Кочерин Е. А. Децентрализация без потери контроля [Текст] / Е. А. Кочерин // Контроллинг. – 1991. – № 1. – С. 14–20.
61. [Кочерин Е. А.](#) Основы государственного и управленческого контроля [Текст]: монография / Е. А. Кочерин. – М.: Информац.-издат. дом “Филинь”, 2000. – 384, [1] с.
62. Кравчук В. Ризик як складова внутрішнього контролю підприємства [Електронний ресурс] / Валентина Кравчук // Матеріали міжнародної інтернет-конференції (16-17 червня 2011 р.), Тернопільський інститут АПВ НААН. – Режим доступу: [http://conftiapv.at.ua/publ/konf\\_16\\_17\\_chervnja\\_2011\\_r/sekcija\\_5\\_ekonomichni\\_nauki/rizik\\_jak\\_skladova\\_vnutr\\_ishnogo\\_kontrolju\\_pidpriemstva/17-1-0-949](http://conftiapv.at.ua/publ/konf_16_17_chervnja_2011_r/sekcija_5_ekonomichni_nauki/rizik_jak_skladova_vnutr_ishnogo_kontrolju_pidpriemstva/17-1-0-949).
63. Кривов’язюк І. В. Вибір методології контролю з позицій фінансової діагностики підприємства / Кривов’язюк І. В., Кость Я. О. // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (8-10 квітня 2009 р.) /

Черкаський державний технологічний університет [та ін.]. – Черкаси, 2009. – С. 141–142.

64. Кривов'язюк І. В. Економічна діагностика підприємства: теорія, методологія та практика застосування [Текст]: монографія / І. В. Кривов'язюк; Луцк. держ. техн. ун-т. – Луцьк: Надстир'я, 2007. – 260 с.
65. Крухмальов С. У поточному році передбачається охопити плановими перевірками лише підприємства з високими показниками ризиків несплати податків [Електронний ресурс] / Сергій Крухмальов // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 12. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/print/model/pubs/id/1153>.
66. Кузик Н. П. Внутрішній контроль як основа ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / Н. П. Кузик, О. А. Боярова, 2010. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnau/2010\\_154\\_3/10knp.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10knp.pdf).
67. Кузьмина И. Г. Формирование системы внутреннего контроля на предприятиях розничной торговли: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. эконом. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учёт, статистика” / Кузьмина Ирина Григорьевна. – Оренбург, 2006. – 22 с.
68. Кузьмін О. Є. Теорія і практика бюджетування зовнішньоекономічної діяльності підприємства: навч. посібн. / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – Львів: Растр-7, 2010. – 320 с.
69. Ладика В. І. Інвестування АПК в системі розвитку продуктивних сил регіону / В. І. Ладика, Л. І. Михайлова // Розвиток продуктивних сил України: від В. І. Вернадського до сьогодення: матеріали ювілейної міжнародної наукової конференції (20 березня 2009 р.) / Національна академія наук України, Рада по вивченню продуктивних сил України: у 3-х частинах. – К.: РВПС України НАН України, 2009. – Ч. 1. – С. 202–205.

70. Лазарева Н. В. Финансовый контроль как элемент [управления](#) финансовыми ресурсами территории [Текст]: монография / Н. В. Лазарева. – Ростов-на-Дону: РГЭА, 2000. – 182 с.
71. Лесняк И. В. Обоснование логики проведения ситуационного анализа и контроля / Лесняк И. В. // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2008. – Т. 6. – № 4. – Ч. 4. – С. 169–171.
72. Липчиу Н. В. Влияние индикативного планирования на уровень сельскохозяйственного производства и его эффективность / Липчиу Н. В., Липчиу А. И. // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2008. – Т. 6. – № 4. – Ч. 4. – С. 134–137.
73. Лугінін О. Є. Економетрія: навчальний посібник / Лугінін О. Є. – друге вид., перероб. і доп. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 278 с.
74. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку [Текст]: монографія / В. Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 262 с.
75. Математичне програмування: навчальний посібник / [М. М. Глушик, І. М. Копич, О. С. Пенцак, В. М. Сороківський]. – Львів.: “Новий Світ-2000”, 2006. – 216 с.
76. Мельник О. Г. Бюджетування в системі управління підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 “Економіка, організація і управління підприємствами” / Мельник Ольга Григорівна. – Львів, 2004. – 28 с.
77. Мельник О. С. Методи контролювання діяльності підприємств [Електронний ресурс] / Мельник О. С., Пецкович М. Д. Національний університет “Львівська політехніка”, 2010. – Режим доступу: [http://confiarpv.at.ua/publ/konf\\_9\\_10\\_grudnja\\_2010\\_r/metodi\\_kontroljuvannja\\_dijalnosti\\_pidpriemstv/4-1-0-459](http://confiarpv.at.ua/publ/konf_9_10_grudnja_2010_r/metodi_kontroljuvannja_dijalnosti_pidpriemstv/4-1-0-459).
78. Мельник Т. Ю. Деякі організаційні аспекти контролювання в управлінській діяльності / Мельник Т. Ю. // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 3. – С. 48–50.

79. Мельник Т. Ю. Ідентифікація внутрішніх суб'єктів контролювання діяльності підприємства / Мельник Т. Ю. // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 147–152.
80. Менеджмент / С. Роббинз, П. Стивен, Коултер, Мэри; пер. с англ. [8-е изд.]. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2007. – 1056 с.
81. Меренкова О. В. Розвиток інвестування банками інноваційних технологій обслуговування клієнтів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.08 “Гроші, фінанси і кредит” / Меренкова Ольга Віталіївна. – Суми, 2009. – 21 с.
82. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання [Електронний ресурс]: наказ ДПА України від 1 квітня 2011 р. № 190 зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1945-190.html>.
83. Михайлова Л. І. Аграрний менеджмент в контексті реалізації інтеграційних прагнень України / Михайлова Л. І. // Національний менеджмент організацій: інтеграційний вимір [Текст]: монографія / За ред. д.е.н., проф. Л. І. Михайлової. – Суми: Козацький вал, 2009. – С. 9–31.
84. Михайлова Л. І. Економічні основи формування людського капіталу в АПК [Текст]: монографія / Л. І. Михайлова. – Суми: Довкілля, 2008. – 326 с.
85. Михайлова Л. І. Кадровий менеджмент сільськогосподарських підприємств [Текст]: монографія / Л. І. Михайлова, С. Г. Турчіна. – Суми: “Козацький Вал”, “СОД”, 2009. – 240 с.
86. Михайлова Л. І. Контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств Полтавської області / Михайлова Л. І., Галкін О. В. // Економіка АПК. – 2012. – № 12. – С. 87–94.

87. Михайлова Л. І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах [Текст]: монографія / Л. І. Михайлова. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388, [1] с.
88. Мінченко М. М. Корупція і державна служба в Україні / М. М. Мінченко // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2 (15). – С. 33–35.
89. Мороз О. В. Фінансова діагностика у системі антикризового управління на підприємствах [Текст]: монографія / О. В. Мороз, О. А. Сметанюк; Вінниц. нац. техн. ун-т. – Вінниця: УНІВЕРСУМ-Вінниця, 2006. – 166 с.
90. Мурашко В. М. Контроль и анализ хозяйственной деятельности предприятий по заготовкам сельскохозяйственной продукции / Мурашко В. М. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 142 с.
91. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
92. Нападовська Л. В. Управлінський облік: навч. посібн. / Л. В. Нападовська. – Донецьк: Наука і освіта, 2000. – 355 с.
93. Настенко М. М. Вдосконалення внутрішнього контролю надзвичайної діяльності в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / Настенко М. М. – 2010. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2010\\_1/20\\_Nast.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/20_Nast.pdf).
94. Нелеп В. М. Планування на аграрному підприємстві [Електронний ресурс] / Нелеп В. М. – 2004. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/122/8158.html>.
95. Нечаюк Л. І. Готельно-ресторанний бізнес: менеджмент: навч. посібн. / Нечаюк Л. І., Телеш Н. О. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 348 с.
96. Основи менеджменту / С. П. Робінс, П. Стефан, Д. А. Деченсо, А. Девід; пер. с англ. А. Олійник та ін. – К.: Видавництво Соломії Павличко “Основи”, 2002. – 671 с.

97. Палий В. Ф. Управленческий учёт / В. Ф. Палий, Р. В. Вандер. – М.: ИНФРА–М, 1997. – 284 с.
98. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація [Текст]: монографія / В. П. Пантелеев. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. – 491 с.
99. Пантелеев В. П. Контрольні процедури, засновані на ризику, у внутрішньогосподарському середовищі промислових підприємств / Пантелеев В. П. // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (11-13 квітня 2007 р.) / Черкаський державний технологічний університет [та ін.]. – Черкаси, 2007. – С. 170–171.
100. Петренко П. Що гальмує систему урядового контролю економіки України? / Павло Петренко // Персонал. – 2007. – № 11. – С. 39–45.
101. Пецкович М. Д. Класифікація систем поточного контролювання / Пецкович М. Д. // Економічний простір. – 2010. – № 40. – С. 261–266.
102. Пецкович М. Д. Фактори вибору типу та параметрів систем поточного контролювання на підприємстві / Пецкович М. Д. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – № 20.12. – С. 237–240.
103. Про акціонерні товариства: Закон України “Про акціонерні товариства” від 17.09.2008 р. № 514–VI зі змінами і доповненнями // Офіційний вісник України. – 2008. – № 81. – С. 7.
104. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс]: Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. № 3125–XII зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
105. Про землеустрій [Електронний ресурс]: Закон України “Про землеустрій” від 22 травня 2003 р. № 858-IV зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/858-15>.
106. Про надання дозволу ТОВ ІПК ”Полтавазернопродукт” на розробку технічної документації із землеустрою при поновленні договору оренди



- земельних ділянок державної власності на території Кринківської сільської ради [Електронний ресурс]: Розпорядження Голови районної державної адміністрації “Про надання дозволу ТОВ ІПК ”Полтавазернопродукт” на розробку технічної документації із землеустрою при поновленні договору оренди земельних ділянок державної власності на території Кринківської сільської ради” від 08.06.2011 р. № 377. – Режим доступу: <http://www.adm-pr.gov.ua/globyn/catalog/item/5461.htm>.
107. [Про основні засади державного нагляду \(контролю\) у сфері господарської діяльності](#) [Електронний ресурс]: Закон України “[Про основні засади державного нагляду \(контролю\) у сфері господарської діяльності](#)” від 05.04.2007 р. № 877–V зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.
108. Про оцінку земель [Електронний ресурс]: Закон України “Про оцінку земель” від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1378-15>.
109. Про стандарти, технічні регламенти та процедури оцінки відповідності: Закон України “Про стандарти, технічні регламенти та процедури оцінки відповідності” від 01.12.2005 р. № 3164–IV зі змінами і доповненнями // Офіційний вісник України. – 2006. – № 52. – С. 23.
110. Пушкар Р. М. Менеджмент: теорія та практика: підручник / Пушкар Р. М., Тарнавська Н. П. – 2-е вид., перероб. і доп. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 490 с.
111. Результати діяльності сільськогосподарських підприємств по районах у 2011 році [Електронний ресурс]: Експрес-випуск, Головне управління статистики в Полтавській області. – Режим доступу: [http://Rar\\$DI80.371\62.pdf](http://Rar$DI80.371\62.pdf).
112. Рибалко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук:

- спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Рибалко Лариса Василівна. – К., 2008. – 23, [1] с.
113. Рибалко Л. В. Роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством / Рибалко Л. В. // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2006. – № 1. – С. 104–106.
114. Рогоза М. Є. Стратегічне управління підприємствами споживчої кооперації: економетрично-інформаційні системи і моделі [Текст]: монографія / М. Є. Рогоза, А. А. Скляр. – Полтава, 2009. – 116, [2] с.
115. Ротова Т. А. Особливості контролю за діяльністю страхових організацій / Ротова Т. А. // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (16-18 квітня 2008 р.) / Черкаський державний технологічний університет [та ін.]. – Черкаси, 2008. – С. 87–88.
116. Руснак М. В. Економіко-математичне моделювання рекламних кампаній виробничого підприємства “Болена” [Електронний ресурс] / Руснак М. В. – Режим доступу: <http://intkonf.org/rusnak-m-v-ekonomiko-matematichne-modelyuvannya-reklamnih-kampaniy-virobnichogo-pidpriemstva-bolena>.
117. Сагайдак Р. А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Сагайдак Роман Анатолійович. – К., 2008. – 23, [1] с.
118. Сагайдак Р. П. Організація внутрішньогосподарського контролю на суб’єктах господарювання / Р. П. Сагайдак // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (10-11 жовтня 2008 р.): у 2 ч. Ч.1 / Ред.: М. М. Коцупатрий; ДВНЗ “Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана”. – К., 2008. – С. 166–169.
119. Садовська І. Б. Облік і контроль виробничих запасів в швейних підприємствах: теорія і практика [Текст]: монографія / І. Б. Садовська, С. Г. Михалевич. – Луцьк, 2008. – 218 с.

120. Соколовская З. Н. Диагностика хозяйственных ситуаций в деятельности предприятия [Текст]: монография / З. Н. Соколовская. – Одесса: ОЦНТ и ЭИ; ОКФА, 1995. – 120 с.
121. Стадник В. В. Менеджмент: підручник / Стадник В. В., Йохна М. А. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Академ. видан., 2007. – 472, [1] с.
122. Статистичний щорічник Полтавської області за 2007 рік / за ред. Т. Л. Бугайченко; Держ. комітет статистики України. – Полтава: Головне управління статистики у Потавській області, 2008. – 411 с.
123. Статистичний щорічник Полтавської області за 2009 рік / за ред. Т. Л. Бугайченко; Держ. комітет статистики України. – Полтава: Головне управління статистики у Потавській області, 2010. – 414 с.
124. Статистичний щорічник Полтавської області за 2010 рік / за ред. Л. М. Безхлібняк; Держ. комітет статистики України. – Полтава: Головне управління статистики у Потавській області, 2011. – 412 с.
125. Статистичний щорічник України за 2009 рік / за ред. О. Г. Осауленка; Держ. комітет статистики України. – К.: Консультант, 2010. – 567, [1] с.
126. Статистичний щорічник України за 2010 рік / за ред. О. Г. Осауленка; Держ. комітет статистики України. – К.: Август Трейд, 2011. – 560, [2] с.
127. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрямки подолання / За ред. Я. А. Жаліла; аналітична доповідь, Національний інститут стратегічних досліджень. – К.: НІСД, 2011. – 31 с.
128. Тлучкевич Н. В. Облік витрат та калькулювання собівартості в сільському господарстві: теорія, методика, практика [Електронний ресурс] / Тлучкевич Н. В. // Економічний форум. – 2011. – № 1. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekfor/2011\\_1/35.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2011_1/35.pdf).
129. Тютюнник Ю. М. Формування та факторний аналіз фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / Тютюнник Ю. М. // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2011. – № 1. – С. 117–121.

130. Удовіченко О. В. Ми послідовно примножуємо здобутки полтавських аграріїв [Електронний ресурс] / Удовіченко О. В. // Зоря Полтавщини. – 2011. – № 146. – Режим доступу: <http://www.adm-pl.gov.ua/main/news3/detail/914.htm>.
131. Україна у цифрах – 2010: статистичний збірник / Держ. комітет статистики України. – К.: Держкомстат України, 2011. – 258 с.
132. Федотова М. А. Современные модели и методы оценки стоимости бизнеса / Федотова М. А., Тазихина М. В. // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 1. – С. 76–79.
133. Фінанси Полтавщини у 2008 році: [статистичний збірник] / Головне управління статистики у Полтавській області. – Полтава, 2009. – 118 с.
134. Фінанси Полтавщини у 2009 році: [статистичний збірник] / Головне управління статистики у Полтавській області. – Полтава, 2010. – 118 с.
135. Фінанси Полтавщини: [статистичний збірник] / Головне управління статистики у Полтавській області. – Полтава, 2008. – 118 с.
136. Хміль Ф. І. Основи менеджменту: підручник / Хміль Ф. І. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Академ. видан., 2007. – 576 с.
137. Хомин І. П. Внутрішньогосподарський контроль за формуванням ресурсів відтворення / І. П. Хомин // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (10-11 жовтня 2008 р.): у 2 ч. Ч.1 / Ред.: М.М. Коцупатрий; ДВНЗ “Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана”. – К., 2008. – С. 197–199.
138. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 416, [2] с.
139. Хрупович С. Є. Економічне оцінювання та управління збутовою діяльністю підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 “Економіка, організація і управління підприємствами” / Хрупович Світлана Євгенівна. – Львів, 2005. – 22 с.

140. Цивільний Кодекс України [Електронний ресурс]: Затверджений Законом № 2768-III від 16 січня 2003 р. зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
141. Чередниченко Н. В. Современный взгляд на роль внутреннего контроля для предприятия [Электронный ресурс] / Н. В. Чередниченко. – 2010. Режим доступа: [http://conftiapv.at.ua/publ/konf\\_9\\_10\\_grudnja\\_2010\\_r/sovremennuj\\_vzgljad\\_na\\_rol\\_vnutrennego\\_kontrolja\\_dlja\\_predprijatija/4-1600](http://conftiapv.at.ua/publ/konf_9_10_grudnja_2010_r/sovremennuj_vzgljad_na_rol_vnutrennego_kontrolja_dlja_predprijatija/4-1600).
142. Чернякова Т. М. Формування економіко-організаційного процесу оподаткування підприємств України [Текст]: монографія / Т. М. Чернякова. – Луганськ, 2003. – 187, [3] с.
143. Швиданенко Г. О. Сучасна технологія діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства [Текст]: монографія / Г. О. Швиданенко, О. І. Олексюк. – К.: КНЕУ, 2002. – 192, [1] с.
144. Шурміна А. М. Внутрішньогосподарський контроль доходу від операційної діяльності / А. М. Шурміна // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 533–535.
145. Юданов Ю. Многообразие европейских предпринимательских моделей / Юданов Ю. // Мировая экономика и международные отношения. – 2003. – № 12. – С. 24–28.
146. Юдина И. П. Внутренний контроль: проблемы, критерии эффективности и значение в управлении компанией / Юдина И. П. // Рынок ценных бумаг. – 2005. – № 4. – С. 54–60.
147. Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В. М. Яценко, Н. О. Пронь // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2009. – Вип. 22. – С. 3–7.
148. Amihud Y. [Liquidity, the Value of the Firm, and Corporate Finance](#) / Yakov Amihud, Haim Mendelson // [Journal of Applied Corporate Finance](#). – 2008. – Vol. 20 (2). – P. 32–45.

149. Ancog A. A Survey of Internal Coordination and Control Systems in Selected Public Enterprises / Amelia C. Ancog; [Working Papers](#) from [Philippine Institute for Development Studies](#) 1984-2009. – 2009. – 188 p.
150. Berle A. The Modern Corporation and Private Property / Adolf A. Berle, Gardiner C. Means. – Vol. 18. – New York: [J. Hopkins University Press](#), 1990. – P. 578–596.
151. Boyd J. H. The Theory of Bank Risk Taking and Competition Revisited / H. Boyd John, Gianni De Nicolo // *The Journal of Finance*. – 2005. – № 3. – P. 1329–1343.
152. Campbell I. Soft Internal Controls: Relying Upon the Organization's Ethical Environment [Electronic resource] / Ian Campbell. – The mode of access: [http:// www.iaa-ru.ru/inner\\_auditor/publication/foreign\\_mass\\_media\\_articles/campbell](http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/foreign_mass_media_articles/campbell).
153. Criveanu M. Role of management control in small and medium enterprises performance assurance / Maria Criveanu, Constanta Iacob; [MPRA Paper](#) from [University Library of Munich, Germany](#). – 2011. – 26 p.
154. Hassett S. [The RPF Model for Calculating the Equity Market Risk Premium and Explaining the Value of the S&P with Two Variables](#) / Stephen D. Hassett // [Journal of Applied Corporate Finance](#). – 2010. – Vol. 22 (2). – P. 118–130.
155. Iacob C. New Paradigms of the Control of Administration / Constanta Iacob // *Annals of the University of Craiova*. – 2008. – № 36. – P. 36–40.
156. Internal Control – Integrated Framework for Public Comment [Electronic resource] / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, copyright, November, 2010. – The mode of access: <http://www.ic.coso.org/default.aspx>.
157. Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code / Financial Reporting Council. – London, October 2005. – 24, [2] p.

158. Jensen M. [The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems](#) / Michael C. Jensen // [Journal of Applied Corporate Finance](#). – 2010. – Vol. 22 (1). – P. 43–58.
159. Kaplan R. S. Partnering and the Balanced Scorecard / Robert S. Kaplan, David P. Norton // Harvard Business School Press. – 2002. – December 23. – P. 1–9.
160. Kaplan R. S. Research opportunities in management accounting / Kaplan R. S. // [Journal of Management Accounting Research](#). – 1993. – № 5. – P. 1–14.
161. Kaplan R. S. The evolution of management accounting / Kaplan R. S. // [The Accounting Review](#). – 1984. – Vol. 59. – № 3. – P. 390–418.
162. Lacan F. Risk Appetite: a multi-faceted approach to Risk Management / Francis Lacan, John Ingold; IBM Corporation. – New York, April 2008. – 19, [2] p.
163. Lewellen K. Risk, Reputation and IPO Price Support / K. Lewellen // [The Journal of Finance](#). – 2006. – № 2. – P. 613–653.
164. Luft J. Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research / Joan Luft, Michael D. Shields // [Handbook of Management Accounting Research](#); edited by Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood, Michael D. Shields: in 2 vol. – Vol. 1. – Netherlands: Elsevier Ltd, 2007. – P. 27–60.
165. [Mintchev V.](#) Structure of the Corporate Control in the Enterprises from the Mass Privatization / [Vesselin Mintchev](#), [Plamen D. Tchipev](#), Rosska Petkova // [Economic Studies journal](#). – 2000. – № 1. – P. 33–72.
166. Pleskachevskiy V. The underground economy: a threat to democracy, development and the rule of law [Electronic resource] / V. Pleskachevskiy. – The mode of access: [http://assembly.coe.int/ASP/Doc/DocListingDetails\\_E.asp?DocID=13532](http://assembly.coe.int/ASP/Doc/DocListingDetails_E.asp?DocID=13532).
167. Risk and Finance Manager Survey [Electronic resource] / Towers Watson; copyright, April, 2011. – The mode of access: <http://www.towerswatson.com/assets/pdf/4481/Towers-Watson-Risk-Financial-Manager-Survey-Report.pdf>.

168. Rittenberg L. Enterprise Risk Management – Understanding and Communicating Risk Appetite / Dr. Larry Rittenberg, Frank Martens // Research Commissioned by Coso. – January 2012. – 32, [2] p.
169. Scope and Definitions. UNCTAD Series of Issues in International Investment Agreements. – New York: Geneva, 2008. – 15 p.
170. Simmons M. A Comparison of the Standards with the Integrated Framework for Internal Control [Electronic resource] / Mark R. Simmons. – The mode of access: [http://www.iaa-ru.ru/inner\\_auditor/publication/foreign\\_mass\\_media\\_articles/simmons2](http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/foreign_mass_media_articles/simmons2).
171. Storper M. The regional world: territorial development in global economy / M. Storper. – New York: Guilford Press, 1997. – 338, [1] p.
172. Tchipev P. Corporate control in the public enterprises in Bulgaria / [Plamen D. Tchipev](#) // [Economic Thought journal](#). – 2002. – № 6. – P. 48–68.
173. The Combined Code on Corporate Governance / Financial Reporting Council. – London, June 2006. – 34, [1] p.
174. The Combined Code on Corporate Governance by Irish Listed Companies / Financial Reporting Council; Commissioned by the Irish Stock Exchange and the Irish Association of Investment Managers. – London, 2010. – 40 p.
175. The Influence of the economic crisis on the underground economy in Germany and the other OECD-countries in 2010: a (further) increase [Electronic resource]. – The mode of access: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/LatestResearch2010/ShadEcOECD2010.pdf>.
176. Огійчук М. Ф. Бюджетування витрат при вирощуванні озимої пшениці у фермерських господарствах / М. Ф. Огійчук, О. С. Бабаєв // Економіка АПК. – 2011. – № 9. – С. 24–29.
177. Огійчук М. Ф. Податковий облік на сільськогосподарських підприємствах в системі реєстрів журнально-ордерної форми обліку / М. Ф. Огійчук, Т. П. Шев'якова, В. Є. Мещеряков // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 39–44.



178. Огийчук М. Ф. Некоторые аспекты развития экономического контроля в Украине / Огийчук М. Ф., Рагулина И. И., Новиков И. Т. // Актуальные вопросы экономической науки: материалы Международной научно-практической конференции / ФГОУВПО Вятская государственная сельскохозяйственная академия. – Киров, 2011. – С. 182–185.
179. Калюга Є. В. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 33. – С. 26–31.

Додаток А

Таблиця 1

Порушення, що були виявлені в ході планових перевірок сільськогосподарських підприємств, проведених органами Державної податкової адміністрації в Полтавській області протягом 2007–2011 років

Показник	Роки																			
	2007р.				2008р.				2009р.				2010р.				2011р.			
	Організаційно-правова форма господарювання																			
	ТОВ	ПП	ФГ	ДП	ТОВ	ПП	ФГ	ДП	ТОВ	ПП	ФГ	ДП	ТОВ	ПП	ФГ	ДП	ТОВ	ПП	ФГ	ДП
1) Податкового законодавства, тис. грн., в тому числі:	161,0,4	242,8	31,9	142,3	123,2,1	353,4	68,8	143,6	181,3,8	365,1	92,3	290,3	201,1,6	635,0	38,0	473,8	481,2,0	452,6	622,7,5	237,3
- податку на прибуток (тис. грн.), з них:	158,1	1,3	-	-	73,5	89,7	-	13,2	59,3	-	0,5	-	80,7	17,3	0,0	17,0	515,2	-	-	-
У рослинництві	158,1	1,3	-	-	73,5	89,7	-	13,2	59,3	-	0,5	-	80,7	17,3	-	-	515,2	-	-	-
У тваринництві	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	17,0	-	-	-	-
- податку на додану вартість (тис. грн.), з них:	102,9,2	144,5	18,7	93,0	996,7	171,2	53,5	107,4	141,7,2	319,8	80,3	235,2	164,9,5	556,2	36,8	368,2	396,5,3	369,7	606,3,8	207,2
У рослинництві	100,2,6	144,5	18,7	22,8	922,3	171,2	53,5	78,0	121,9,8	319,8	80,3	235,2	149,5,0	513,9	15,0	364,2	359,9,1	369,7	606,3,8	187,2
У тваринництві	26,6	-	-	70,2	74,4	-	-	29,4	197,4	-	-	-	154,5	42,3	21,8	4,0	366,2	-	-	20,0
- податку з доходів фізичних осіб (тис. грн.), з них:	367,5	86,7	13,2	49,3	114,7	92,5	15,3	23,0	288,2	33,7	11,5	55,1	256,6	61,5	1,2	88,6	282,2	82,9	163,7	30,1

Продовження табл. 1

У рослинницт ві	367, 5	86, 7	13, 2	18, 0	114, 7	92, 5	15, 3	23, 0	271, 8	33, 7	11, 5	55, 1	256, 6	61, 5	1, 2	48, 3	275, 8	82, 0	163, 7	19, 9
У тваринницт ві	-	-	-	31, 3	-	-	-	-	16,4	-	-	-	-	-	-	40, 3	6,4	-	-	10, 2
- земельного податку (орендної плати за землю), тис. грн.	55,6	10, 3	-	-	47,2	-	-	-	49,1	11, 6	-	-	24,8	-	-	-	49,3	-	-	-
У рослинницт ві	53,2	10, 3	-	-	45,2	-	-	-	49,1	11, 6	-	-	24,8	-	-	-	49,3	-	-	-
У тваринницт ві	2,4	-	-	-	2,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2) Валютно го законодавст ва, (тис. грн.), з них:	100, 6	-	-	-	-	19, 7	-	-	26,1	-	-	-	34,0	-	-	-	28,6	-	-	-
У рослинницт ві	95,6	-	-	-	-	19, 7	-	-	26,1	-	-	-	34,0	-	-	-	28,6	-	-	-
У тваринницт ві	5,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3) Обігу готівкових коштів (тис. грн.), з них:	283, 5	23, 5	19, 0	14, 1	96,4	53, 8	14, 4	-	100, 7	5,1	2,7	21, 9	186, 7	72, 8	6, 2	-	86,9	38, 9	-	12, 0
У рослинницт ві	283, 5	23, 5	19, 0	14, 1	96,4	53, 8	14, 4	-	100, 7	5,1	2,7	21, 9	186, 7	72, 8	6, 2	-	86,9	38, 9	-	6,0
У тваринницт ві	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6,0

Джерело: власні дослідження автора

### Додаток Б

Динаміка рівня рентабельності продукції сільського господарства у сільськогосподарських підприємствах по районах Полтавської області протягом 2007-2011 років (у відсотках)

№ п/п	Райони	2007 р.		2008 р.		2009 р.		2010 р.		2011 р.	
		росли н-ництво	твари н-ництво	росл ин-ництво	твар ин-ництво	росл ин-ництво	твар ин-ництво	росл ин-ництво	твар ин-ництво	росл ин-ництво	твар ин-ництво
1	Великобагачанський	83,0	2,1	22,7	31,7	21,8	18,5	37,2	21,3	60,9	21,9
2	Гадяцький	66,3	8,7	10,3	-6,5	-1,6	0,6	25,4	9,0	3,7	5,8
3	Глобінський	38,6	-27,8	25,8	-32,2	31,7	88,5	34,5	46,5	37,5	13,1
4	Гребінківський	26,6	-11,9	20,3	12,7	-4,0	-13,0	4,7	-6,0	30,2	1,9
5	Диканський	52,4	16,7	18,6	9,7	30,8	16,4	52,9	7,7	82,1	14,1
6	Зіньківський	82,3	-17,7	15,4	-10,2	11,4	-21,2	36,9	-16,3	34,5	-18,1
7	Карлівський	48,5	-16,2	8,1	1,6	12,5	10,1	36,1	5,6	77,9	10,1
8	Кобеляцький	52,2	-17,8	10,4	-8,9	29,9	-27,6	32,3	-30,6	41,2	-19,3
9	Козельщинський	43,4	-40,9	22,6	-24,3	35,7	-27,7	21,2	7,3	24,3	-3,6
10	Котелевський	64,4	7,4	45,4	26,8	35,9	5,9	58,4	23,3	53,8	28,2
11	Кременчуцький	15,6	4,7	26,7	-0,2	11,6	0,1	10,7	-3,5	42,8	-4,5
12	Лохвицький	42,4	-25,5	8,1	-21,1	3,9	-16,6	9,8	-6,7	15,4	-12,7
13	Лубенський	38,5	-17,9	6,5	5,6	3,5	-18,6	-1,6	-31,1	14,1	9,8
14	Машівський	11,3	-4,2	53,9	-77,8	0,9	0,2	6,1	-19,4	21,9	-26,8
15	Миргородський	46,6	26,4	13,1	-17,7	28,2	-23,1	42,5	-19,3	77,5	-18,2
16	Новосанжарський	41,2	-29,9	1,7	-24,0	23,1	-9,1	60,4	-26,4	82,0	-47,3
17	Оржицький	48,1	-9,9	37,3	0,1	41,7	0,5	41,1	-1,3	42,2	4,8
18	Пирятинський	20,3	-39,9	-10,4	-15,3	-0,8	-21,2	-8,8	-17,9	29,5	-10,5
19	Полтавський	41,0	-16,9	-12,5	-22,2	5,3	-14,6	21,3	-11,9	31,5	-1,0
20	Решетилівський	75,1	-8,6	51,6	-20,4	33,6	-5,6	55,4	4,7	78,6	0,6
21	Семенівський	42,7	-28,3	4,3	-11,6	19,5	-9,4	16,5	-9,7	48,8	-2,0
22	Хорольський	51,8	-3,9	18,7	-0,6	16,6	-6,1	28,6	-5,6	31,3	-0,6
23	Чорнухинський	15,0	-21,3	-9,6	-9,5	-3,9	-6,6	-1,3	-6,7	46,3	-15,6
24	Чутівський	100,9	30,1	78,6	60,3	63,7	57,1	72,0	90,8	85,5	10,5
25	Шишацький	48,0	19,3	16,6	14,7	31,4	8,3	33,6	21,0	55,4	37,8
	Полтавська область	47,8	-4,3	17,9	-4,6	19,4	4,7	28,0	5,4	34,7	6,3

Джерело: розраховано автором за даними [111, 122, 123, 125, 133, 134, 135]

Додаток В

Таблиця 1

Динаміка виробництва та реалізації основних видів продукції рослинництва окремими сільськогосподарськими підприємствами Полтавської області

Вид товарної продукції	Кількість реалізованої продукції, ц			Повна собівартість 1ц, грн.			Середня ціна реалізації, 1ц, грн.			Прибуток (+), збиток (-), тис. грн.			Відхилення (+, -), тис. грн.			
	2007р.	2011р.	Відхилення 2011р. від 2007р. (+, -)	2007р.	2011р.	Відхилення 2011р. від 2007р. (+, -)	2007р.	2011р.	Відхилення 2011р. від 2007р. (+, -)	2007р.		2011р.	Всього	в т.ч. за рахунок зміни		
										Всього	на 1ц, грн.			обсягу реалізованої продукції	собівартості	ціни реалізації
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
<b>ТОВ "Стандарт-Агро"</b>																
Пшениця озима	37289	49356	12067	72,20	147,90	75,70	87,59	142,21	54,62	573,88	15,39	-280,84	-854,71	185,71	3736,25	2695,82
Ячмінь ярий	14398	4495	-9903	80,40	149,30	68,90	95,92	178,86	82,94	223,46	15,52	132,87	-90,58	-153,69	309,71	372,82
Соняшник	14933	7376	-7557	107,50	405,40	297,90	220,80	377,98	157,18	1691,91	113,30	-202,25	-1894,16	-856,21	2197,31	1159,36
Соя	2828	20796	17968	226,70	358,70	132,00	184,76	312,99	128,23	-118,61	41,94	-950,59	-831,98	-753,58	2745,07	2666,67
Кукурудза на зерно	124662	52253	-72409	42,30	137,10	94,80	93,54	130,12	36,58	6387,68	51,24	-364,73	-6752,41	-3710,24	4953,58	1911,41
Разом	194110	134276	-59834	529,10	1198,40	669,30	682,61	1142,16	459,55	29797,83	153,51	-7551,68	-37349,51	-9185,12	89870,93	61706,54
<b>ТОВ "Савинці"</b>																
Пшениця озима	17369	30597	13228	61,51	120,38	58,87	74,88	139,57	64,69	232,22	13,37	587,16	354,93	176,86	1801,25	1979,32
Ячмінь ярий	13322	12781	-541	75,34	127,29	51,95	95,35	136,14	40,79	266,57	20,01	113,11	-153,46	-10,83	663,97	521,34
Соняшник	11125	1003	-10122	126,47	295,41	168,94	152,30	316,55	164,25	287,36	25,83	21,20	-266,16	-261,45	169,45	164,74
Соя	46810	30266	-16544	110,47	234,37	123,90	118,70	277,53	158,83	385,25	8,23	1306,28	921,03	-136,16	3749,96	4807,15
Кукурудза на зерно	183	156784	156601	78,69	114,19	35,50	73,22	173,86	100,64	-1,00	-5,47	9355,30	9356,30	-856,61	5565,83	15778,74



Ріпа к озим ий	493 4	3321	- 1613	170, 08	360,5 5	190, 47	183, 34	379,5 2	196, 18	65,42	13, 26	63,00	-2,43	-21,39	632,55	651,51
Разо м	937 43	2347 52	1410 09	622, 56	1252, 19	629, 63	697, 79	1423, 17	725, 38	7052, 29	75, 23	40137 ,90	33085 ,61	10608 ,11	147806 ,90	170284 ,41

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Таблиця 2

## Динаміка та структура обсягів товарної продукції

ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт" Полтавської області протягом 2009-2011 рр.

Вид товарної продукції	Роки						В середньому за 2007-2011 рр.	
	2009 р.		2010 р.		2011 р.		Вартість, тис. грн.	Питома вага, %
	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %		
Пшениця озима	19195,7	12,3	12822,3	7,9	31280,0	16,5	21099,33	12,23
Ячмінь ярий	5419,2	3,5	6460,2	4,0	4177,0	2,2	5352,13	3,23
Соняшник	4907,5	3,1	7824,2	4,8	2007,0	1,1	4912,90	3,00
Соя	10965,1	7,1	23203,9	14,3	21888,0	11,5	18685,67	10,97
Кукурудза на зерно	9127,4	5,8	13711,2	8,5	23744	12,5	15527,53	8,93
Цукрові буряки	106640,0	68,2	97714,1	60,5	106728	56,2	103694,03	61,64
Разом	156254,9	100,0	161735,9	100,0	189824	100,0	169271,59	-

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності досліджуваного підприємства

Таблиця 3

## Динаміка і структура основних засобів ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт"

Глобинського району Полтавської області за останні три роки

№ п/п	Групи основних засобів	Роки						Відхилення, 2011 р. від 2007 рр. (+; -)
		2009 р.		2010 р.		2011 р.		
		Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн
1	Будинки, споруди та передавальні пристрої	17630,0	29,5	26459,0	34,3	27766,0	26,3	+10136,0
2	Машини та обладнання	33488,0	60,0	39910,0	51,7	65206,0	61,8	+31718,0
3	Транспортні засоби	5519,0	9,1	6361,0	8,2	10167,0	9,6	+4648,0
4	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	1238,0	2,1	2402,0	3,1	1949,0	1,8	+711,0
5	Інші основні засоби	1537,0	2,6	1587,0	2,0	0,0	0,0	-1537,0
6	Малоцінні необоротні матеріальні активи	403,0	0,7	574,0	0,7	482,0	0,5	+79,0
	Разом	59815,0	100,0	77293,0	100,0	105570,0	100,0	+45755,0

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваного підприємства



Динаміка і структура основних засобів ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району  
Полтавської області  
за останні п’ять років

№ п/ п	Групи основних засобів	Роки										Відхилення, 2011 р. від 2007 рр. (+; -)
		2007 р.		2008 р.		2009 р.		2010 р.		2011 р.		
		Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн
1	Будинки, споруди та передавальні пристрої	627,2	6,9	630,0	5,1	874,0	6,6	2259,0	14,7	2280,0	14,6	+1652,8
2	Машини та обладнання	8080,8	89,1	10641,0	85,6	10900,0	82,7	11585,0	75,3	11725,0	75,3	+3644,2
3	Транспортні засоби	318,6	3,5	1106,0	8,9	1340,0	10,3	1483,0	9,6	1483,0	9,6	+1164,4
4	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	14,1	0,2	16,0	0,1	19,0	0,1	19,0	0,1	27,0	0,2	+12,9
5	Інші основні засоби	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
6	Малоцінні необоротні матеріальні активи	28,4	0,3	34,0	0,3	41,0	0,3	42,0	0,3	50,0	0,3	+21,6
	Разом	9069,1	100,0	12427,0	100,0	13174,0	100,0	15388,0	100,0	15565,0	100,0	+6495,9

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваного підприємства

## Динаміка і структура основних засобів ТОВ "Савинці" Миргородського району

## Полтавської області

## за останні п'ять років

№ п/п	Групи основних засобів	Роки										Відхилення, 2011 р. від 2007 рр. (+; -)
		2007 р.		2008 р.		2009 р.		2010 р.		2011 р.		
		Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн	Питома вага, %	Вартість, тис. грн
1	Будинки, спорудити та передавальні пристрої	2395,4	17,3	7116,7	35,4	7117,0	28,7	7117,0	29,1	7189,0	25,8	+4793,6
2	Машини та обладнання	11067,6	79,7	12495,9	62,1	17175,0	69,3	16050,0	65,7	19193,0	69,0	+8125,4
3	Транспортні засоби	351,5	2,5	351,5	1,7	351,0	1,4	1018,0	4,2	1180,0	4,2	+828,5
4	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	65,5	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	253,0	0,9	+187,5
5	Інші основні засоби	0,0	0,0	151,9	0,8	152,0	0,6	17,0	1,0	17,0	0,1	+17,0
6	Малоцінні необоротні матеріальні активи	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	Разом	13880,0	100,0	20116,0	100,0	24795,0	100,0	24435,0	100,0	27832,0	100,0	+13952,0

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваного підприємства

Динаміка основних виробничо-фінансових показників діяльності окремих сільськогосподарських підприємств Полтавської області протягом 2007–2011 років

Показник	Роки					Відхилення, 2011 від 2007 (2009)рр. (+; -) 7
	2007р.	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	
1	2	3	4	5	6	7
<b>ТОВ ІПК “Полтавазернопродукт”</b>						
Вироблено продукції, тис. грн.:	-	-	159555,00	164213,00	194889,00	35334,00
на 1 га с.-г. угідь, тис.грн.	-	-	5,38	5,70	6,97	1,59
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	-	-	155,97	109,11	125,17	-30,80
на 1 грн. ОВФ, тис. грн.	-	-	2,67	2,12	1,85	-0,82
Реалізовано продукції, тис. грн.:	-	-	77088,00	57933,00	109672,00	32584,00
на 1 га с.-г. угідь, тис.грн.	-	-	2,60	2,01	3,92	1,32
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	-	-	75,35	38,49	70,44	-4,92
на 1 грн. ОВФ, тис. грн.	-	-	1,29	0,75	1,04	-0,25
Валовий прибуток, тис. грн.:	-	-	214606,00	310908,00	508480,00	293874,00
на 1 га с.-г. угідь	-	-	7,24	10,79	18,19	10,95
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	-	-	209,78	206,58	326,58	116,80
Чистий прибуток, тис. грн.:	-	-	49437,00	128088,00	135288,00	85851,00
на 1 га с.-г. угідь, тис. грн.	-	-	1,67	4,44	4,84	3,17
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	-	-	48,33	85,11	86,89	38,56
Рівень рентабельності (+), збитку (-), %	-	-	64,13	221,10	123,36	59,23
<b>ТОВ “Стандарт-Агро”</b>						
Вироблено продукції, тис. грн.:	22546,30	35767,30	35116,70	50768,70	62577,00	40030,70
на 1 га с.-г. угідь, тис.грн.	2,18	3,42	3,37	4,87	6,14	3,96
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	46,97	81,47	94,15	143,41	341,95	294,98
на 1 грн. ОВФ, тис. грн.	2,49	2,88	2,67	3,30	4,02	1,53
Реалізовано продукції, тис. грн.:	26892,10	23301,50	27952,80	48434,60	27202,00	309,90
на 1 га с.-г. угідь, тис.грн.	2,60	2,23	2,68	4,65	2,67	0,07
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	56,03	53,08	74,94	136,82	148,64	92,62
на 1 грн. ОВФ, тис. грн.	2,97	1,88	2,12	3,15	1,75	-1,22
Валовий прибуток, тис. грн.:	12747,30	813,00	13191,00	7036,00	13700,00	952,70
на 1 га с.-г. угідь	1,23	0,08	1,26	0,68	1,34	0,11
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	26,56	1,85	35,36	19,88	74,86	48,31

Продовження табл. 6

1	2	3	4	5	6	7
Чистий прибуток, тис. грн.:	10941,30	298,00	7239,00	5422,00	2467,00	-8474,30
на 1 га с.-г. угідь, тис. грн.	1,06	0,03	0,69	0,52	0,24	-0,82
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	22,79	0,68	19,41	15,32	13,48	-9,31
Рівень рентабельності (+), збитку (-), %	40,69	1,28	25,90	11,19	9,07	-31,62
<b>ТОВ "Савинці"</b>						
Вироблено продукції, тис. грн.:	8362,60	14901,70	24466,50	25255,90	41344,20	+32981,60
на 1 га с.-г. угідь, тис. грн.	1,59	2,57	3,30	3,44	5,72	+4,13
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	35,59	63,41	99,86	100,22	166,04	+130,46
на 1 грн. ОВФ, тис. грн.	0,60	0,74	0,99	1,03	1,49	+0,88
Реалізовано продукції, тис. грн.:	12727,90	37838,10	35665,10	55928,00	48931,20	+36203,30
на 1 га с.-г. угідь, тис. грн.	2,43	6,51	4,81	7,61	6,77	+4,35
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	35,59	63,41	99,86	100,22	166,04	+130,46
на 1 грн. ОВФ, тис. грн.	0,92	1,88	1,44	2,29	1,76	+0,84
Валовий прибуток, тис. грн.:	3633,00	24676,00	14790,00	19414,00	7587,00	+3954,00
на 1 га с.-г. угідь	0,69	4,25	1,99	2,64	1,05	+0,36
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	15,46	105,00	60,37	77,04	30,47	+15,01
Чистий прибуток, тис. грн.:	821,20	1692,00	6602,00	8740,00	3657,00	+2835,80
на 1 га с.-г. угідь, тис. грн.	0,16	0,29	0,89	1,19	0,51	+0,35
на 1 середнього працюючого, тис. грн.	3,49	7,20	26,95	34,68	14,69	+11,19
Рівень рентабельності (+), збитку (-), %	6,45	4,47	18,51	15,63	7,47	+1,02

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Таблиця 7

Показники фінансової стійкості окремих сільськогосподарських підприємств  
Полтавської області

№ п/п	Показник	ТОВ ІПК “Полтава- зерно- продукт”			ТОВ “Стандарт- Агро”					ТОВ “Савинці”						
		Роки														
		2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011		
1	Коефіцієнт автономії	0,6	0,8	0,7	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,1	-0,5	0,1	1,0	1,0		
2	Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів	0,6	0,3	0,5	0,7	0,6	0,4	0,4	0,5	26,0	-3,2	0	0,1	0,1		
3	Коефіцієнт співвідношення мобільних та іммобілізованих коштів	6,0	5,1	6,2	1,0	1,2	1,3	1,3	1,4	56,4	119,5	1,1	1,1	1,5		
4	Коефіцієнт маневрування	0,8	0,8	0,8	0,2	0,3	0,4	0,4	0,4	0,5	1,0	0	0,5	0,6		
5	Коефіцієнт мобільності всіх коштів підприємства	0,9	0,8	0,9	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	1,0	1,0	0,1	0,5	0,6		
6	Коефіцієнт мобільності обігових коштів	0	0	0	0,1	0,1	0,1	0	0	0	0	0,1	0,1	0,1		
7	Коефіцієнт забезпеченості запасів і затрат власними джерелами	1,1	1,2	1,3	0,3	0,4	0,6	0,5	0,4	1,0	2,0	0,1	1,7	1,4		
8	Коефіцієнт майна виробничого призначення	0,5	0,7	0,4	0,9	0,9	0,9	1,0	1,0	0,8	0,8	0,1	0,8	0,8		
9	Коефіцієнт основних коштів	0,1	0,2	0,1	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,1	0,1	0,5	0,5	0,4		
10	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	0	0	0	0	0	0	0	0	1,0	1,6	0	0	0		
11	Коефіцієнт короткострокової заборгованості	0,4	0,7	0,6	0,1	0,2	0,4	0,7	0,6	0,1	0,1	0	0,9	0		
12	Коефіцієнт кредиторської заборгованості	0	0	0	0,9	0,6	0,4	0,2	0,1	0,1	0,1	0	0,1	1,0		
13	Коефіцієнт автономії джерел формування запасів і затрат	0,6	0,7	0,6	0,2	0,3	0,5	0,5	0,4	0,1	2,2	0	1,0	1,0		
14	Коефіцієнт прогнозу банкрутства	0,5	0,7	0,5	0,1	0,2	0,3	0,3	0,2	0,8	0,7	0	0,5	0,6		
15	Коефіцієнт реальної вартості основних коштів у майні підприємства	0,1	0,1	0,1	0,5	0,4	0,4	0,4	0,3	0,1	0	0	0,5	0,3		

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Таблиця 8

Показники оцінки ділової активності окремих сільськогосподарських підприємств  
Полтавської області

№п/п	Показник	ТОВ ІПК “Полтава- зернопродукт”			ТОВ “Стандарт-Агро”					ТОВ “Савинці”						
		Роки														
		2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		
1	Обіговість активів	1,1	1,0	1,0	1,0	1,1	1,6	1,3	1,6	0,8	0,3	0	0,1	0,1		
2	Обіговість власного капіталу	1,5	1,3	1,4	1,6	1,8	2,1	1,8	2,4	20,7	-0,6	0	0,1	0,1		
3	Обіговість дебіторської заборгованості, днів	143	108	172	41	27	11	13	3	77	225	0	0	360		
4	Обіговість виробничих запасів, днів	173	184	147	144	144	116	144	129	400	1200	0	0	900		
5	Операційний цикл, днів	316	292	319	185	171	127	157	132	477	1425	0	0	1260		
6	Обіговість кредиторської за боргованості, днів	268	178	224	225	157	78	97	97	116	360	0	7	12		
7	Фінансовий цикл, днів	48	114	95	-40	14	49	60	35	361	1065	0	-7	1248		
8	Фондовіддача (Фо.ф)	2,7	8,9	9,6	1,9	2,6	3,5	3,6	5,2	44,1	31,2	0	0,1	0,3		
9	Коефіцієнт обіговості обігових коштів (оборотів) (K <sub>0</sub> )	1,1	1,2	1,1	1,9	2,1	2,8	2,3	2,7	0,8	0,3	0	0	0,1		
10	Період одного обороту обігових коштів, днів (Ч <sub>0</sub> )	324	299	324	189	171	129	157	133	450	1200	0	0	3600		
11	Коефіцієнт оборотності готової продукції (оборотів)(K <sub>г.п.</sub> )	3,5	3,0	4,6	53,7	9,9	9,1	9,5	6,0	21,4	0,4	0	0,1	0,3		

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

## Показники ліквідності та платоспроможності окремих сільськогосподарських підприємств Полтавської області

№ п/п	Показник	ТОВ ІПК “Полтава-зернопродукт”			ТОВ “Стандарт-Агро”			ТОВ “Савинці”						
		Роки												
		2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011	2007	2008	2009	2010	2011
1	Коефіцієнт загального покриття (потенційної платоспроможності)	2,4	3,6	2,6	1,3	1,5	2,1	1,9	1,8	5,2	3,9	0,4	29,7	27,2
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,6	1,3	1,5	1,7	1,6	1,4	1,4	1,5	27,0	-2,2	0,8	1,0	1,0
3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (грошової платоспроможності)	0,2	0,2	0,2	0,8	0,7	0,6	0,6	0,6	0,5	-0,1	0,4	0,5	0,4
4	Коефіцієнт забезпеченості поточних пасивів власними коштами	1,3	1,9	1,3	0,8	0,9	0,8	0,8	0,9	26,5	2,2	0,4	0,5	0,6

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

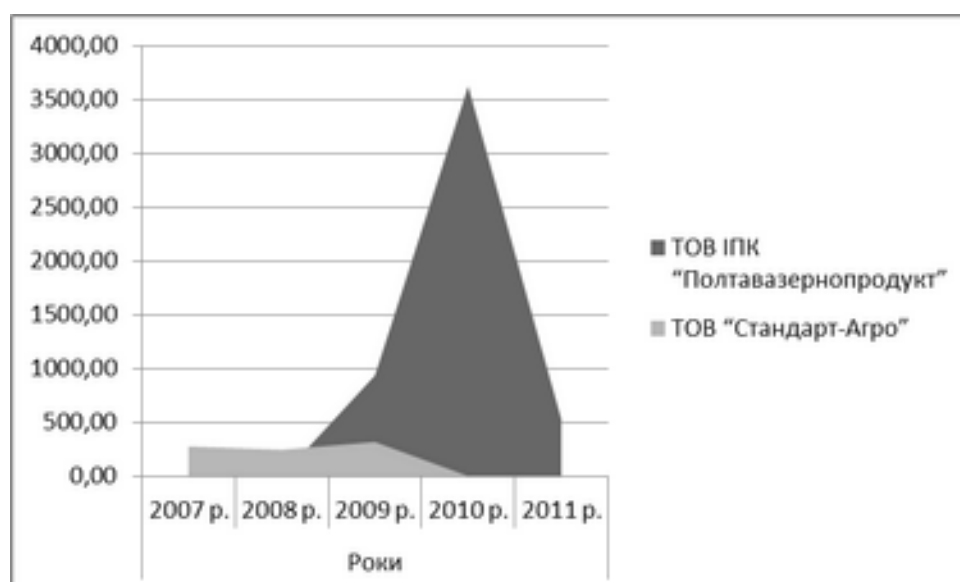


Рис. 1. Державна підтримка продукції сільського господарства на окремих підприємствах Полтавської області, тис. грн.

Джерело: побудовано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Ефективність використання найманих працівників у ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт",  
ТОВ "Стандарт-Агро", ТОВ "Савинці" Потавської області

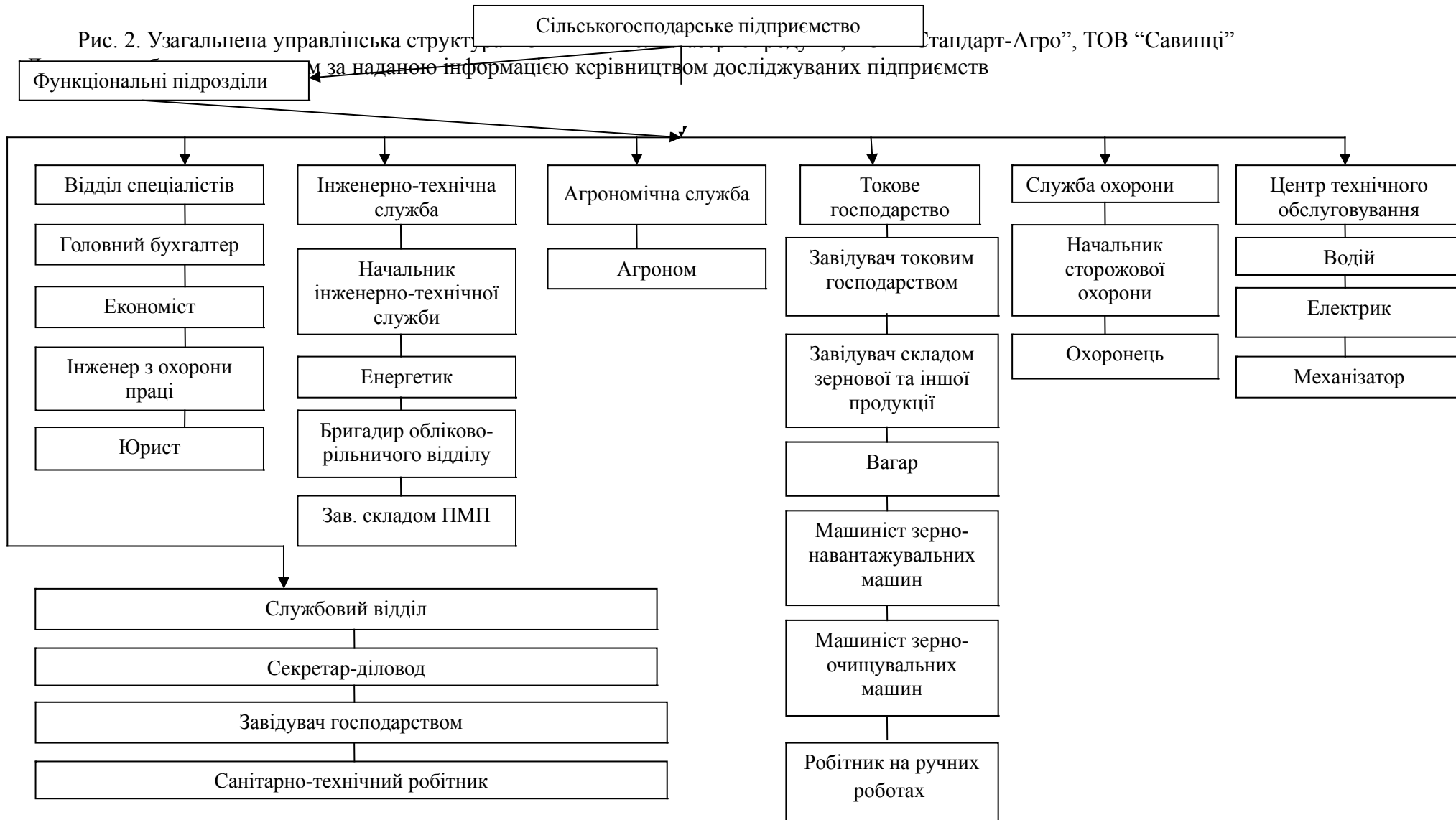
Показник	Роки					Відхилення 2011р. від 2007р., (2009р.) (+; -)
	2007р.	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	
1	2	3	4	5	6	7
<b>ТОВ ІПК "Полтавазернопродукт"</b>						
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	-	-	1023	1505	1557	+534
Прийнято протягом року працівників, осіб	-	-	820	819	967	+147
Вибуло протягом року працівників, осіб	-	-	772	886	990	+218
Кількість звільнених за власним бажанням та за порушення трудової дисципліни, осіб	-	-	761	886	990	+229
Коефіцієнт обороту з прийому персоналу	-	-	0,80	0,54	0,62	-0,18
Коефіцієнт обороту з вибуття персоналу	-	-	0,75	0,59	0,64	-0,11
Коефіцієнт плинності кадрів	-	-	0,74	0,59	0,64	-0,10
Коефіцієнт загального обороту кадрів	-	-	1,56	1,11	1,26	-0,30
<b>ТОВ "Стандарт-Агро"</b>						
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	480	439	373	354	183	-297
Прийнято протягом року працівників, осіб	225	222	208	134	160	-65
Вибуло протягом року працівників, осіб	267	310	218	148	265	-2
Кількість звільнених за власним бажанням та за порушення трудової дисципліни, осіб	107	310	214	148	142	+35



1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт обороту з прийому персоналу	0,47	0,51	0,56	0,38	0,87	+0,41
Коефіцієнт обороту з вибуття персоналу	0,56	0,71	0,58	0,42	1,45	+0,89
Коефіцієнт плинності кадрів	0,22	0,71	0,57	0,42	0,78	+0,55
Коефіцієнт загального обороту кадрів	1,03	1,21	1,14	0,80	2,32	+1,30
<b>ТОВ "Савинці"</b>						
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	235	235	245	252	249	+14
Прийнято протягом року працівників, осіб	3	12	14	8	8	+5
Вибуло протягом року працівників, осіб	3	2	7	11	8	+5
Кількість звільнених за власним бажанням та за порушення трудової дисципліни, осіб	3	2	7	11	8	+5
Коефіцієнт обороту з прийому персоналу	0,01	0,05	0,06	0,03	0,03	+0,02
Коефіцієнт обороту з вибуття персоналу	0,01	0,01	0,03	0,04	0,03	+0,02
Коефіцієнт плинності кадрів	0,01	0,01	0,03	0,04	0,03	+0,02
Коефіцієнт загального обороту кадрів	0,03	0,06	0,09	0,08	0,06	+0,04

Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності досліджуваних підприємств

Рис. 2. Узагальнена управлінська структура за наданою інформацією керівництвом досліджуваних підприємств



## Додаток Д

### Анкета для визначення передумов формування складових в процесі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств регіонів України

#### **Шановні респонденти!**

Звертаємося з проханням відповісти на питання даної анкети, тому що Ваша точка зору допоможе нам краще зрозуміти передумови впровадження системи контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств України, а також розробити рекомендації для її ефективного використання.

Сумський національний аграрний університет  
Анкета-2011

#### **Визначення передумов формування складових в процесі контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств України**

*Як заповнювати анкету:* Ознайомтеся з варіантами запропонованих відповідей; позначте той варіант, що найбільше відповідає Вашій точці зору. Якщо жоден з них Вас не влаштовує, напишіть відповідь власноруч.

Дата заповнення: \_\_\_\_\_ 2011р.

Місце заповнення: \_\_\_\_\_

Країна респондента: \_\_\_\_\_

Стать респондента: \_\_\_\_\_

Вік респондента: \_\_\_\_ років

Посада респондента: \_\_\_\_\_

#### **1. Який Ви маєте досвід роботи на керівних посадах та в управлінській сфері?**

- 1) 1-3 роки;
- 2) 3-6 років;
- 3) 6-10 років;
- 4) 10-15 років;
- 5) 15 років та більше.

#### **2. Чи можна вважати Положення про внутрішній контроль сільськогосподарського підприємства документом, який сприяє ефективному розвитку організації?**

- 1) так;
- 2) ні.

#### **3. Що спонукає власників організацій здійснювати внутрішнє контролювання за діяльністю підприємств в галузі сільського господарства?**

- 1) забезпечення підвищення ефективності управління організацією та її структурними підрозділами;
- 2) обмеження ризиків професійної діяльності;
- 3) дотримання співробітниками вимог законодавства та нормативно-правових актів функціонування даних підприємств, стандартів і якості виготовленої продукції, внутрішніх правил, процедур організації, що визначають його політику й регулюють діяльність;
- 4) впевненість у позитивних результатах при здійсненні зовнішнього контролювання державними органами;
- 5) грамотно організований контроль покликаний не тільки виявляти недоліки і порушення, але й попереджати їх, сприяти своєчасному усуненню.

#### **4. Яку питому вагу в управлінні займало створення ефективної системи внутрішнього контролювання в сільськогосподарських підприємствах, яких Вам доводилось працювати?**

- 1) до 10%;
- 2) до 30%;

3) 50% та більше.

**5. Чим обумовлене постійне проведення зовнішнього контролювання сільськогосподарських підприємств органами Державної податкової служби?**

- 1) несвочасне прийняття відповідних рішень та заходів щодо усунення допущених відхилень від вимог законодавства, виявлених контролером;
- 2) незнання контролером норм чинного законодавства, обсягу своїх повноважень і відповідальності;
- 3) формальний підхід до організації та проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання;
- 4) неузгодженість або відсутність оперативної взаємодії між підрозділами організації;
- 5) низький рівень розроблених і застосовуваних в сільськогосподарських підприємствах документів, що регулюють діяльність фірми у сфері сільського господарства.

**6. Як Ви вважаєте, чи доцільно здійснювати контроль персоналу в процесі поточного контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарств?**

- 1) так;
- 2) ні;
- 3) не завжди.

**7. Чи існували відділи внутрішнього контролювання в сільськогосподарських підприємствах, де Ви працювали?**

- 1) так;
- 2) ні;
- 3) періодично залучались зовнішні аудитори.

**8. Що виступає першочерговим об'єктом внутрішнього контролювання в сільськогосподарських підприємствах?**

- 1) ресурси (активи та джерела їх формування, власний капітал та зобов'язання);
- 2) процеси (діяльність підприємства: операційна, інвестиційна, фінансова);
- 3) результати діяльності (доходи та витрати).

**9. Як часто у сільськогосподарських підприємствах, яких Ви працювали, доводили інформацію результатів здійснюваного контролю до персоналу організації?**

- 1) 1 раз на місяць;
- 2) 1 раз у квартал;
- 3) 1 раз у рік;
- 4) взагалі не інформували персонал.

**10. На Вашу думку, чи необхідне у сільськогосподарські підприємства Полтавської області, в яких взагалі відсутня система контролювання, її впровадження?**

- 1) так;
- 2) ні;
- 3) не завжди.

**11. Як Ви вважаєте, що стримує керівників у галузі сільського господарства активно впроваджувати систему контролювання діяльності підприємства?**

- 1) значні витрати часу;
- 2) значні витрати ресурсів;
- 3) значні витрати зусиль;
- 4) інші варіанти.

Дякуємо!

Таблиця 1

Результати опитування, що було проведено дисертантом на міжнародному та національному рівнях,  
2011 рік

№ п/п	Питання	Керівник с.-г. підприємства з іноземними інвестиціями		Керівник с.-г. підприємства без іноземного капіталу		Науковець		Молодий спеціаліст		Всього	
		осіб	%	осіб	%	осіб	%	осіб	%	осіб	%
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Стать респондента:	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) чоловіча;	47	87,0	53	85,5	7	46,7	52	60,5	159	73,3
	2) жіноча.	7	13,0	9	14,5	8	53,3	34	39,5	58	26,7
2	Вік респондента:	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) 21-29;	4	7,5	2	3,1	1	6,7	86	100,0	93	42,9
	2) 30-39;	10	18,5	14	22,6	2	13,3	0	0,0	26	12,0
	3) 40-49;	24	44,4	28	45,2	2	13,3	0	0,0	54	24,9
	4) 50-59;	14	25,9	14	22,6	6	40,0	0	0,0	34	15,6
	5) 60 років та більше.	2	3,7	4	6,5	4	26,7	0	0,0	10	4,6
3	Який Ви маєте досвід роботи на керівних посадах та в управлінській сфері?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) 1-3 роки;	0	0,0	0	0,0	0	0,0	15	17,4	15	6,9
	2) 3-6 років;	4	7,4	2	3,2	3	20,0	71	82,6	80	36,9
	3) 6-10 років;	8	14,8	10	16,1	4	26,7	0	0,0	22	10,1
	4) 10-15 років;	30	55,6	38	61,3	8	53,3	0	0,0	76	35,0
	5) 15 років та більше.	12	22,2	12	19,4	0	0,0	0	0,0	24	11,1
4	Чи можна вважати Положення про внутрішній контроль сільськогосподарського підприємства документом, який сприяє ефективному розвитку організації?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) так;	39	72,2	32	51,6	10	66,7	63	73,3	144	66,4
	2) ні.	15	27,8	30	48,4	5	33,3	23	26,7	73	33,6
5	Що спонукає власників організації здійснювати внутрішнє контролювання за діяльністю підприємств в галузі сільського господарства?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) забезпечення підвищення ефективності управління організацією та її структурними підрозділами;	11	20,4	17	27,4	3	20,0	11	12,8	42	19,4
	2) обмеження ризиків професійної діяльності;	2	3,7	3	4,8	2	13,3	3	3,5	10	4,6
	3) дотримання співробітниками вимог законодавства та нормативно-правових актів функціонування даних підприємств, стандартів і якості виготовленої продукції, внутрішніх правил, процедур організації, що визначають його політику й регулюють діяльність;	4	7,4	3	4,8	1	6,7	2	2,3	10	4,6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	4) впевненість у позитивних результатах при здійсненні зовнішнього контролювання державними органами;	23	42,6	33	53,3	5	33,3	59	68,6	120	55,3
	5) грамотно організований контроль покликаний не тільки виявляти недоліки і порушення, але й попереджати їх, сприяти своєчасному усуненню.	14	25,9	6	9,7	4	26,7	11	12,8	35	16,1
6	Яку питому вагу в управлінні займало створення ефективної системи внутрішнього контролювання в сільськогосподарських підприємствах, яких Вам доводилось працювати?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) до 10%;	5	9,3	59	95,2	13	86,7	74	86,0	151	69,6
	2) до 30%;	37	68,5	3	4,8	2	13,3	12	14,0	54	24,9
	3) 50% та більше.	12	22,2	0	0,0	0	0,0	0	0,0	12	5,5
7	Чим обумовлене постійне проведення зовнішнього контролювання сільськогосподарських підприємств органами Державної податкової служби?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) несвочасне прийняття відповідних рішень та заходів щодо усунення допущених відхилень від вимог законодавства, виявлених контролером;	19	35,1	20	32,3	3	20,0	18	20,9	60	27,7
	2) незнання контролером норм чинного законодавства, обсягу своїх повноважень і відповідальності;	1	1,9	2	3,2	0	0,0	7	8,1	10	4,6
	3) формальний підхід до організації та проведення перевірок окремих об'єктів внутрішнього контролювання;	20	37,0	25	40,3	7	46,7	49	57,0	101	46,5
	4) неузгодженість або відсутність оперативної взаємодії між підрозділами організації;	1	1,9	1	1,6	2	13,3	3	3,5	7	3,2
	5) низький рівень розроблених і застосовуваних в сільськогосподарських підприємствах документів, що регулюють діяльність фірми у сфері сільського господарства.	13	24,1	14	22,6	3	20,0	9	10,5	39	18,0
8	Як Ви вважаєте, чи доцільно здійснювати контроль персоналу в процесі поточного контролювання діяльності підприємств у галузі сільського господарств?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) так;	39	72,2	57	91,9	12	80,0	74	86,0	182	83,9
	2) ні;	13	24,1	0	0,0	3	20,0	8	9,3	24	11,0

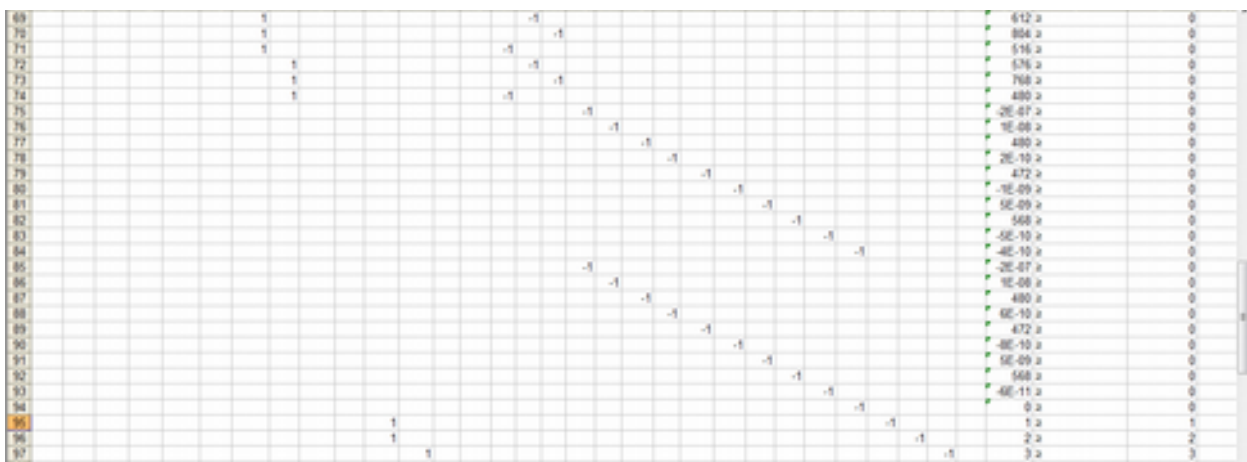
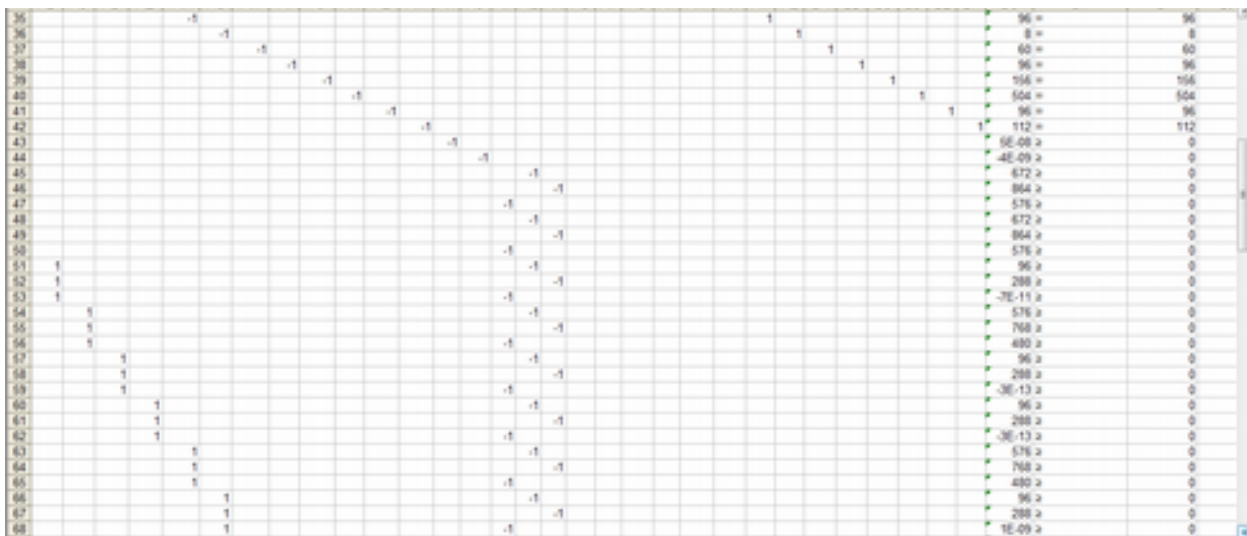
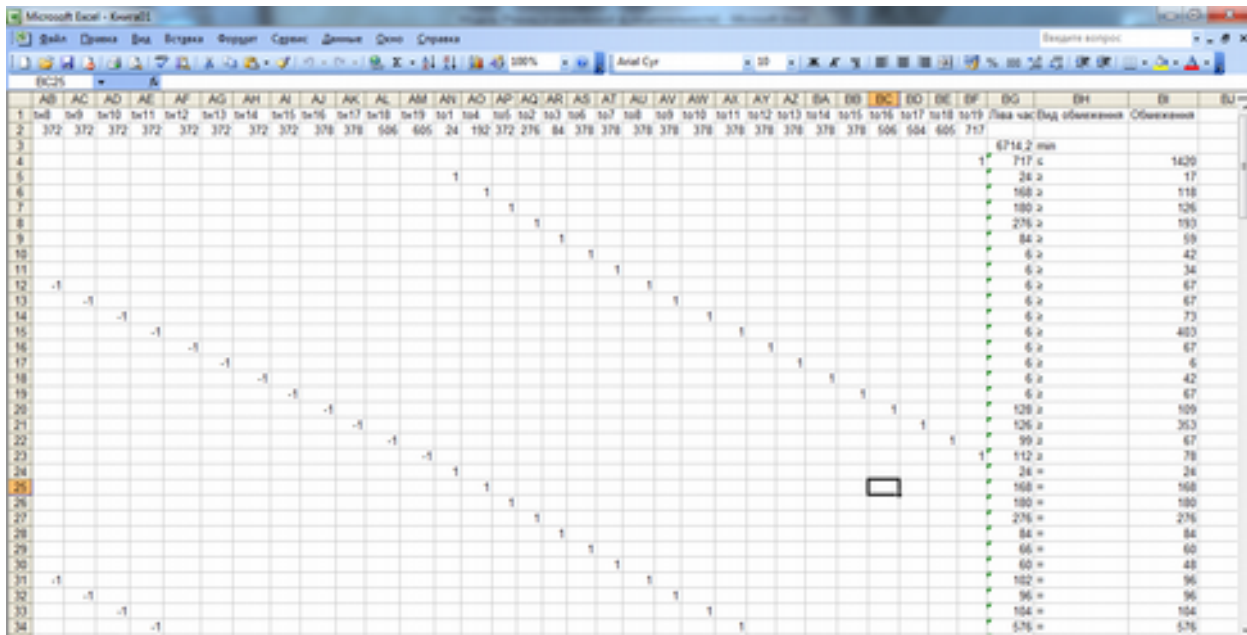
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	3) не завжди.	2	3,7	5	8,1	0	0,0	4	4,7	11	5,1
9	Чи існували відділи внутрішнього контролювання в сільськогосподарських підприємствах, де Ви працювали?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) так;	24	44,4	22	35,5	4	26,7	11	12,8	61	28,1
	2) ні;	14	25,9	26	41,9	10	66,7	62	72,1	112	51,6
	3) періодично залучались зовнішні аудитори.	16	29,7	14	22,6	1	6,6	13	15,1	44	20,3
10	Що виступає першочерговим об'єктом внутрішнього контролювання в сільськогосподарських підприємствах?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) ресурси (активи та джерела їх формування, власний капітал та зобов'язання);	19	35,2	13	21,0	1	6,7	12	14,0	45	20,7
	2) процеси (діяльність підприємства: операційна, інвестиційна, фінансова);	34	63,0	47	75,8	14	93,3	68	79,1	163	75,1
	3) результати діяльності (доходи та витрати).	1	1,8	2	3,2	0	0,0	6	6,9	9	4,2
11	Як часто у сільськогосподарських підприємствах, яких Ви працювали, доводили інформацію результатів здійснюваного контролю до персоналу організації?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) 1 раз на місяць;	0	0,0	0	0,0	1	6,7	4	4,7	5	2,3
	2) 1 раз у квартал;	11	20,4	2	3,2	3	20,0	7	8,1	23	10,6
	3) 1 раз у рік;	29	53,7	32	51,6	2	13,3	39	45,3	102	47,0
	4) взагалі не інформували персонал.	14	25,9	28	45,2	9	60,0	36	41,9	87	40,1
12	На Вашу думку, чи необхідне у сільськогосподарській області, в яких взагалі відсутня система контролювання, її впровадження?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) так;	50	92,6	56	90,3	14	93,3	82	95,3	202	93,1
	2) ні;	3	5,5	6	9,7	1	6,7	4	4,7	14	6,4
	3) не завжди.	1	1,9	0	0,0	0	0,0	0	0,0	1	0,5
13	Як Ви вважаєте, що стримує керівників у галузі сільського господарства активно впроваджувати систему контролювання діяльності підприємства?	54	100,0	62	100,0	15	100,0	86	100,0	217	100,0
	1) значні витрати часу;	21	38,9	36	58,1	9	60,0	38	44,2	104	47,9
	2) значні витрати ресурсів;	22	40,7	24	38,7	6	40,0	41	47,6	93	42,9
	3) значні витрати зусиль;	10	18,5	2	3,2	0	0,0	4	4,7	16	7,4
	4) інші варіанти.	1	1,9	0	0,0	0	0,0	3	3,5	4	1,8

Джерело: власні дослідження автора

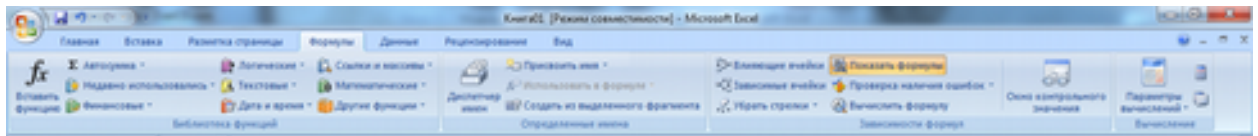




Рис. 1. Графічне зображення результатів оптимізації мережевого графіка  
мінімізації додатково вкладених коштів



Продовження рис. 1. Графічне зображення результатів оптимізації мережевого графіка мінімізації додатково вкладених коштів



	AW	AX	AY	AZ	BA	BB	BC	BD	BE	BF	BG	BH	BI
1	to10	to11	to12	to13	to14	to15	to16	to17	to18	to19	Левая часть	Вид обложки	Обложка
2	378,000000	378,000000	378	378,00000	378,000000	378,000000	506	504	605	717	=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:3)	=	
3											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:4)	=	1420
4										1	=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:5)	=	17
5											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:6)	=	118
6											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:7)	=	126
7											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:8)	=	193
8											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:9)	=	59
9											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:10)	=	42
10											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:11)	=	34
11											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:12)	=	67
12											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:13)	=	67
13											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:14)	=	73
14	1										=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:15)	=	403
15		1									=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:16)	=	67
16			1								=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:17)	=	6
17				1							=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:18)	=	42
18					1						=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:19)	=	67
19						1					=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:20)	=	109
20							1				=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:21)	=	353
21								1			=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:22)	=	67
22									1		=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:23)	=	78
23										1	=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:24)	=	24
24											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:25)	=	168
25											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:26)	=	180
26											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:27)	=	276
27											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:28)	=	84
28											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:29)	=	60

30											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:30)	=	48
31											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:31)	=	96
32											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:32)	=	96
33	1										=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:33)	=	104
34		1									=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:34)	=	576
35			1								=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:35)	=	96
36				1							=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:36)	=	8
37					1						=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:37)	=	60
38						1					=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:38)	=	96
39							1				=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:39)	=	156
40								1			=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:40)	=	504
41									1		=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:41)	=	96
42										1	=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:42)	=	112
43											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:43)	=	0
44											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:44)	=	0
45											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:45)	=	0
46											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:46)	=	0
47											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:47)	=	0
48											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:48)	=	0
49											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:49)	=	0
50											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:50)	=	0
51											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:51)	=	0
52											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:52)	=	0
53											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:53)	=	0
54											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:54)	=	0
55											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:55)	=	0
56											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:56)	=	0
57											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:57)	=	0
58											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:58)	=	0

59											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:59)	=	0
60											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:60)	=	0
61											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:61)	=	0
62											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:62)	=	0
63											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:63)	=	0
64											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:64)	=	0
65											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:65)	=	0
66											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:66)	=	0
67											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:67)	=	0
68											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:68)	=	0
69											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:69)	=	0
70											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:70)	=	0
71											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:71)	=	0
72											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:72)	=	0
73											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:73)	=	0
74											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:74)	=	0
75											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:75)	=	0
76											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:76)	=	0
77											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:77)	=	0
78											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:78)	=	0
79	-1										=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:79)	=	0
80											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:80)	=	0
81											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:81)	=	0
82			-1								=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:82)	=	0
83				-1							=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:83)	=	0
84					-1						=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:84)	=	0
85						-1					=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:85)	=	0
86							-1				=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:86)	=	0
87								-1			=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:87)	=	0

88											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:88)	=	0
89	-1										=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:89)	=	0
90											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:90)	=	0
91			-1								=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:91)	=	0
92				-1							=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:92)	=	0
93					-1						=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:93)	=	0
94						-1					=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:94)	=	0
95							-1				=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:95)	=	1
96								-1			=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:96)	=	2
97									-1		=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:97)	=	3

Рис. 2. Відображення формул здійснення оптимізації мережевого графіка мінімізації додатково вкладених коштів



Рис. 3. Графічне зображення результатів оптимізації мережевого графіка мінімізації часу виконання всього комплексу робіт контролювання діяльності ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району Полтавської області

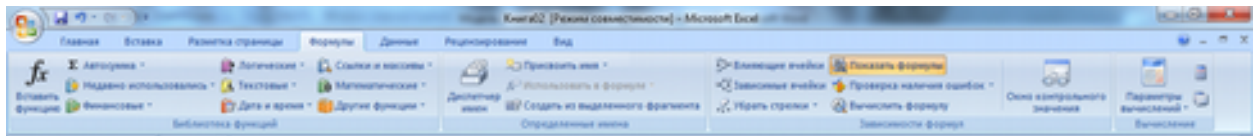
	AD	AE	AF	AG	AH	AI	AJ	AK	AL	AM	AN	AO	AP	AQ	AR	AS	AT	AU	AV	AW	AX	AY	AZ	BA	BB	BC	BD	BE	BF	BG	BH	BI	BJ			
1	372	372	372	372	372	445	445	601	607	24	192	372	276	84	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445	445		
2																																				
3																																				
4																																				
5																																				
6																																				
7																																				
8																																				
9																																				
10																																				
11																																				
12																																				
13																																				
14																																				
15																																				
16																																				
17																																				
18																																				
19																																				
20																																				
21																																				
22																																				
23																																				
24																																				
25																																				
26																																				
27																																				
28																																				
29																																				

30																																				
31																																				
32																																				
33																																				
34																																				
35																																				
36																																				
37																																				
38																																				
39																																				
40																																				
41																																				
42																																				
43																																				
44																																				
45																																				
46																																				
47																																				
48																																				
49																																				
50																																				
51																																				
52																																				
53																																				
54																																				
55																																				
56																																				
57																																				
58																																				

59																																				
60																																				
61																																				
62																																				

Продовження рис. 3. Графічне зображення результатів оптимізації мережевого графіка мінімізації часу виконання всього комплексу робіт контролювання діяльності ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району Полтавської області





	AW	AX	AY	AZ	BA	BB	BC	BD	BE	BF	BG	BH	BI
1	to10	to11	to12	to13	to14	to15	to16	to17	to18	to19	Левая часть	Вид обложки	Обложка
2	444.999999	444.999999	444.999999	444.999999	444.999999	444.999999	444.999999	444.999999	444.999999	444.999999	=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:3)	а	3000
3											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:4)	мн	
4											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:5)	а	17
5											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:6)	а	118
6											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:7)	а	126
7											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:8)	а	193
8											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:9)	а	59
9											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:10)	а	42
10											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:11)	а	34
11											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:12)	а	67
12											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:13)	а	67
13											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:14)	а	73
14	1										=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:15)	а	403
15		1									=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:16)	а	67
16			1								=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:17)	а	6
17				1							=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:18)	а	42
18					1						=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:19)	а	67
19						1					=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:20)	а	109
20							1				=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:21)	а	353
21								1			=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:22)	а	67
22									1		=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:23)	а	78
23										1	=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:24)	а	24
24											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:25)	а	168
25											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:26)	а	180
26											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:27)	а	276
27											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:28)	а	84
28											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:29)	а	60

30											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:30)	а	48
31											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:31)	а	96
32											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:32)	а	96
33	1										=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:33)	а	104
34		1									=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:34)	а	576
35			1								=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:35)	а	96
36				1							=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:36)	а	8
37					1						=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:37)	а	60
38						1					=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:38)	а	96
39							1				=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:39)	а	156
40								1			=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:40)	а	504
41									1		=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:41)	а	96
42										1	=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:42)	а	112
43											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:43)	а	0
44											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:44)	а	0
45											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:45)	а	0
46											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:46)	а	0
47											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:47)	а	0
48											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:48)	а	0
49											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:49)	а	0
50											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:50)	а	0
51											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:51)	а	0
52											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:52)	а	0
53											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:53)	а	0
54											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:54)	а	0
55											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:55)	а	0
56											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:56)	а	0
57											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:57)	а	0
58											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:58)	а	0

59											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:59)	а	0
60											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:60)	а	0
61											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:61)	а	0
62											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:62)	а	0
63											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:63)	а	0
64											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:64)	а	0
65											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:65)	а	0
66											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:66)	а	0
67											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:67)	а	0
68											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:68)	а	0
69											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:69)	а	0
70											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:70)	а	0
71											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:71)	а	0
72											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:72)	а	0
73											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:73)	а	0
74											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:74)	а	0
75											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:75)	а	0
76											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:76)	а	0
77											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:77)	а	0
78											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:78)	а	0
79	-1										=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:79)	а	0
80		-1									=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:80)	а	0
81			-1								=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:81)	а	0
82				-1							=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:82)	а	0
83					-1						=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:83)	а	0
84						-1					=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:84)	а	0
85							-1				=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:85)	а	0
86								-1			=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:86)	а	0
87									-1		=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:87)	а	0

88											=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:88)	а	0
89	-1										=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:89)	а	0
90		-1									=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:90)	а	0
91			-1								=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:91)	а	0
92				-1							=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:92)	а	0
93					-1						=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:93)	а	0
94						-1					=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:94)	а	0
95							-1				=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:95)	а	1
96								-1			=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:96)	а	2
97									-1		=СММПРОСМОД(С\$2:\$F\$2;0:3;0:97)	а	3

Рис. 4. Відображення формул здійснення оптимізації мережевого графіка мінімізації часу виконання всього комплексу робіт контролювання діяльності ТОВ “Стандарт-Агро” Гадяцького району Полтавської області

*Наукове видання*

**МИХАЙЛОВА Любов Іванівна  
ГАЛКІН Олександр Вячеславович**

**КОНТРОЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ:  
НАУКОВІ ОСНОВИ, СТАН, ПЕРСПЕКТИВИ**

**МОНОГРАФІЯ**

*(Українською мовою)*

За редакцією авторів

Підписано до друку 16.12.14. Формат 60x84/16. Гарнітура Times Roman.  
Папір офсетний. Друк офсетний. Умовн.-друк. арк. 11,86. Обл.-вид.-арк. 8,17.  
Тираж 300 примірників. Зам. 16/12. Ціна договірна.

Видавництво: ПП Вінниченко М.Д., ФОП Литовченко Є.Б.

40022, м. Суми, вул. Газети «Правда», 9/10.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до державного реєстру видавців, виготівників  
і розповсюджувачів видавничої продукції  
Серія ДК. № 2314 від 14.10.2005 р. м. Київ.

Віддруковано ФОП Литовченко Є.Б.  
40030, м. Суми, вул. Кузнечна, 6/4.

Свідоцтво про державну реєстрацію ФОП.  
Серія В02. № 754976.