

УДК 657.633

JEL Classification M420

Гончар Віталій

к.е.н., доцент кафедри економічного контролю та аудиту,
Сумський національний аграрний університет, м. Суми, Україна

E-mail: glek@ukr.net

ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація

Актуальність. В ринкових умовах підприємства мають різні стратегічні та локальні цілі своєї діяльності, які змінюються час від часу. При цьому, тільки ефективна система внутрішньогосподарського контролю може надати обґрунтовану впевненість в тому, що визначена мета буде досягнута. В той же час гострою є проблема «неефективності» контролю в аграрному секторі, особливо для підприємств середнього розміру.

Мета. Метою статті є розробка та обґрунтування поетапного підходу до формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств.

Методи. Дослідження ґрунтується на діалектичному методі та використанні системного підходу, а також на застосуванні таких методів наукового пізнання як абстрагування, систематизація, порівняння, узагальнення, моделювання та графічного методу.

Результати. Автором запропоновано та обґрунтовано поетапний підхід до формування системи внутрішньогосподарського контролю, що дозволить підприємствам аграрного сектору досягнути більш високого рівня ефективності управління і внутрішньої організаційної та економічної культури; та буде сприяти вирішенню поточних виробничих задач і реалізації стратегічних цілей. Розроблено модель процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю. Визначено завдання для власників та керівників аграрних підприємств щодо створення належних передумов для формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю.

Перспективи. В подальших дослідженнях необхідно акцентувати увагу на розробці контрольної політики, норм, регламентів та звітів, які б регулювали організацію та функціонування системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств та забезпечували інформаційний взаємозв'язок як в середині самої системи, так і з системою управління.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, формування системи, ефективність контролю, аграрні підприємства.

Актуальність. В ринкових умовах стратегічні та локальні цілі діяльності підприємств можуть бути різними і змінюватись час від часу. Завдання забезпечення ефективного досягнення поставлених цілей покладено на систему управління та її підсистеми. Найбільше навантаження щодо сприяння досягненню цілей діяльності підприємства припадає на систему

внутрішньогосподарського контролю. Контроль, як відомо, повинен бути всеохоплюючим і безперервним. При цьому тільки ефективна система внутрішньогосподарського контролю може надати обґрунтовану впевненість в тому, що визначена мета буде досягнута. Гострою є проблема «неефективності» контролю в аграрному секторі, особливо для підприємств середнього розміру (за показниками землекористування, чисельності працівників та рівня доходу). Тому формування ефективної та якісної системи внутрішньогосподарського контролю в таких підприємствах повинно бути одним з пріоритетних напрямів їх розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організації та оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю, зокрема і в аграрному секторі не є новими. Ці питання висвітлювались в науковій літературі як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. В межах дослідження ми акцентували увагу на здобутках С.В. Бардаша [1], Т.А. Бутинця [2], Н.Г. Виговської [3; 4], Н.П. Кузик [5], В.Ф. Максимової [6, 7], В.П. Пантелеєва [8], Л.В. Рибалко [9] та ін. Проте зазначена проблематика не втрачає своєї актуальності з огляду на невирішені та суперечливі моменти, а також нові завдання, які диктує розвиток економіки. Одним з таких невирішених питань є формування цілісної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, яка б ефективно функціонувала в умовах аграрного виробництва.

Останнім часом в наукових дослідженнях багато уваги приділяється розробці пропозицій, щодо побудови ризик-орієнтованої системи внутрішньогосподарського контролю за концепціями COSO та COSO-ERM [8; 10; 11]. Втім модель COSO – це підхід до побудови системи внутрішньогосподарського контролю, якого обов’язково повинні дотримуватись компанії, що розміщують свої акції на американських фондових біржах. Ми вважаємо, що у вітчизняних реаліях такі концепції можуть братись на озброєння лише агрохолдингами як комплексними формуваннями. Для малих і середніх підприємств аграрного бізнесу в більшості випадків вони є не

на часі з огляду на невідповідність стилю та філософії управління, кадрові й фінансові проблеми.

Щодо питання визначення ефективності та якості внутрішньогосподарського контролю, то воно також є невирішеним. Отримані дослідниками-попередниками [1; 4; 5; 6; 8; 12] результати мають як теоретичне, так і практичне значення, але в більшості випадків не узгоджені між собою і потребують подальшого розвитку.

Так предметом дослідження більшості фахівців є оцінка ефективності внутрішньогосподарського контролю. У той же час В.Ф. Максимова [6] наголошує на оцінюванні його якості. Науковець зазначає, що хоча часто якість контролю асоціюють з його ефективністю, проте ці терміни використовують без розмежування їх сутності і характеристик [6]. На думку В.Ф. Максимової категорія «ефективність» характеризує якість внутрішньогосподарського контролю «... на первинному щаблі ієрархії системи управління, де контроль в основному здійснюється керівниками у межах цільового його спрямування на досягнення конкретної мети управління підрозділом підприємства» [6].

Мета. Метою статті є розробка та обґрунтування поетапного підходу до формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств.

Методи. Дослідження ґрунтується на діалектичному методі та використанні системного підходу, що дає змогу розглянути внутрішньогосподарський контроль як цілісну систему в єдності та взаємозв'язку її елементів. Також застосовувалися такі методи як: абстрагування, систематизація, порівняння та узагальнення – для дослідження теоретико-методичних засад організації і визначення ефективності та якості внутрішньогосподарського контролю; моделювання – для побудови моделі процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств; графічний – для наочного зображення отриманих результатів дослідження.

Результати. Поняття «система внутрішньогосподарського контролю» містить в собі як організаційну структуру взаємопов'язаних суб'єктів та об'єктів контролю, що взаємодіють у створеному системою управління контрольному середовищі, так і порядок, правила та процедури здійснення контрольних дій та руху контрольної інформації, встановлених для забезпечення дотримання законності господарських операцій, запобігання помилкам та зловживанням. захисту майна власника, досягнення управлінських цілей та стабільного розвитку підприємства. Тому в контексті визначеної проблеми для аграрних підприємств мова повинна йти саме про формування цілісної системи внутрішньогосподарського контролю, яка була б органічною та ефективною в межах системи управління, а не тільки про підвищення ефективності окремих контрольних дій, що найчастіше практикується вітчизняними агроформуваннями.

Ефективність, в загальному розумінні, – це «здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту, тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат» [13, с. 508]. При цьому, під економічною ефективністю розуміється «...досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці» [13, с. 508]. Це визначення справедливе і для оцінки внутрішньогосподарського контролю.

Вчені зауважують, що ефективність внутрішньогосподарського контролю «щільно пов'язана або залежить від його якості» [1], під якою слід розуміти «сукупність властивостей (притаманних характеристик, ознак, особливостей) контрольного процесу, які характеризують його корисність, та є одним з головних показників його ефективності» [1]. Погоджуємося, що ефективність і якість контролю тісно пов'язані, але дискусійним виглядає тлумачення якості одним з показників ефективності контролю, а не навпаки.

За нашими спостереженнями, на практиці, стосовно системи внутрішньогосподарського контролю, категорія «якість» зазвичай використовується як узагальнююче поняття. Якщо стверджується, що на підприємстві якісна система внутрішньогосподарського контролю, під цим

розуміється, що така система своїм існуванням задовольняє всім вимогам, які стоять перед нею. Поряд з цим поняття «якісна система внутрішньогосподарського контролю» може тлумачитись не комплексно, а стосовно тих чи інших аспектів. «Якісна система внутрішньогосподарського контролю» може означати тільки позитивну характеристику стану такої системи (стану кадрового та матеріального забезпечення, організаційної структури та розподілу обов'язків тощо), але не характеризувати показники її функціонування.

Щодо ефективності, то вона за своєю сутністю є критерієм оцінки функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, а не її стану, виступаючи таким чином однією зі складових категорії «якість». При цьому, зауважимо, що ефективна система внутрішньогосподарського контролю апріорі вважається якісною, але не завжди навпаки. Якісна, за своїм станом система, з огляду на певні обставини, може бути не ефективною. Це призводить до того, що категорію «ефективність» поряд з категорією «якість» часто використовують як узагальнюючу по відношенню до інших властивостей, що характеризують систему внутрішньогосподарського контролю.

Враховуючи зазначене, цілком підтримуємо твердження, що «ефективність виступає інтегрованою ознакою якості контролю» [7, с. 69]. Поряд з цим обґрунтованою і слушною вважаємо пропозицію В.Ф. Максимової щодо виокремлення таких складових (аспектів) якості внутрішньогосподарського контролю: системного, методологічного, ресурсного, організаційного та функціонального [6].

Системний аспект передбачає відповідність внутрішньогосподарського контролю підприємства характеристикам системи і наявність системних якостей. Методологічний аспект якості віддзеркалює відповідність основним принципам організації і функціонування системи контролю. Ресурсний аспект характеризує досконалість кадрового, методичного, технічного та фінансового забезпечення системи; організаційний – рівень організації процесів контролю (досконалість структури системи контролю; ступінь узгодженості,

координованості дій виконавців контрольних процедур; створення адекватного контрольного середовища). За функціональним аспектом якості системи оцінюють досконалість застосування операційно-процедурної технології контролю, досконалість використання методів опрацювання інформації щодо стану та руху підконтрольних об'єктів, комунікативну досконалість [6]. Саме з врахуванням зазначених складових і повинна будуватись або вдосконалюватись система внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств

На нашу думку, процес формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства можна поділити на три етапи. На першому етапі повинно бути забезпечено дотримання системного, методологічного та ресурсного аспектів якості внутрішньогосподарського контролю, як основи для його подальшого успішного функціонування. Другий етап є організаційним, третій – результативним, обумовленим виконанням системою своїх функцій. Модель процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств представлена на рис. 1.

За В.Ф. Максимовою визначення категорії «якість внутрішньогосподарського контролю» в системному і методологічному аспектах є дуже важливим для пізнання його сутності. Однак ці аспекти якості важко піддаються оцінці, тим більше кількісному виміру [6]. Погоджуємось, що в практичній діяльності складно оцінити ступінь відповідності внутрішньогосподарського контролю характеристикам системи і наявності системних якостей, та, все ж таки, відповідність основним принципам організації та функціонування системи, на наш погляд, можна виміряти за допомогою експертних методів, зокрема оцінно-ситуаційного підходу [14].

Під час формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю необхідно дотримуватись таких принципів створення структури системи контролю як системна впорядкованість; відповідність загальній логіці організації управління, оптимальне співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю, координація контрольних дій.

Функціонування системи внутрішньогосподарського контролю має відповідати принципам оптимального співвідношення видів контролю, пріоритетності контролю критичних точок, безперервності контролю в часі; спадкоємності складових контролю в просторі і в часі.

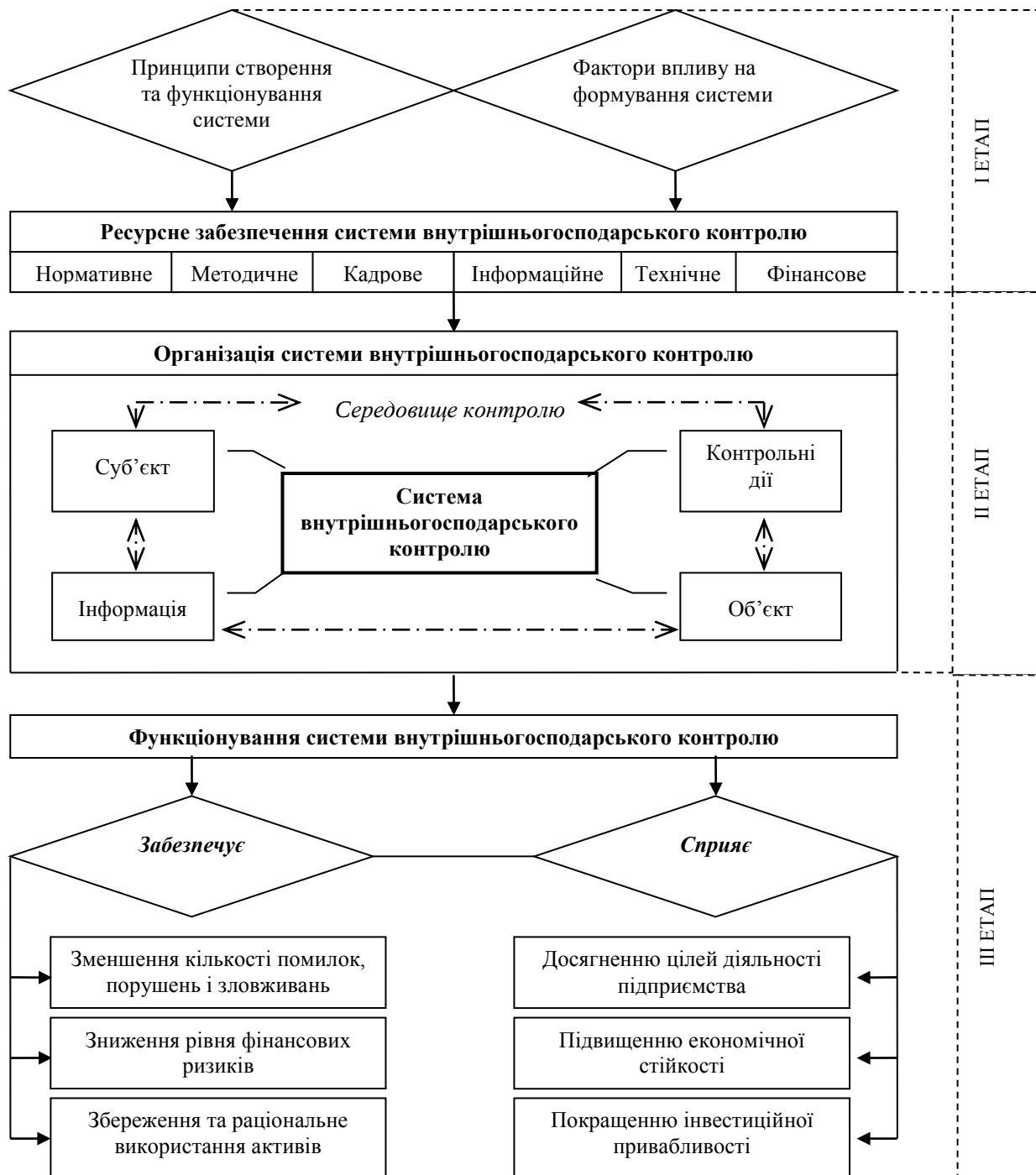


Рис. 1. Модель процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств*

* Джерело: розроблено автором

Формування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства відбувається під впливом різних факторів, основними з яких є організаційно-

правова форма, галузева приналежність і розмір підприємства (масштаб та вид діяльності), організаційна та управлінська структури, фінансовий стан підприємства. Враховуючи зазначені фактори на кожному підприємстві повинні бути створені оптимальні передумови для вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю та її подальшого розвитку. В результаті попередніх досліджень нами були ідентифіковані такі передумови та запропоноване їх групування за класифікаційними ознаками [15].

Створення передумов вдосконалення внутрішньогосподарського контролю знаходиться в межах відповідальності вищої управлінської ланки. Виходячи з визначених передумов [15] ми сформуваємо перелік завдань для власників та керівників аграрних підприємств, комплексне вирішення яких дозволить закласти належну основу щодо формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства (рис. 2).

Формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах не можливе без належного нормативного, методичного, кадрового, інформаційного, технічного та фінансового забезпечення (рис. 1). Разом з тим повинні бути дотримані вимоги щодо відповідності організаційної структури системи внутрішньогосподарського контролю організаційній та управлінській структурам підприємства, оптимальності співвідношення форм внутрішнього контролю, координації контрольних дій. Поєднання ресурсної та організаційної складових якості системи дозволить суб'єктам внутрішньогосподарського контролю максимально ефективно реалізувати свої функції.

Можна вважати, що контроль виконує свою справжню роль, тобто забезпечує досягнення цілей підприємства, коли він має такі властивості як стратегічне спрямування, постійна орієнтація на результати, відповідність справі, своєчасність, гнучкість, простота, економічність [14, с. 199]. Тобто, ефективною система внутрішньогосподарського контролю є тоді, коли надається висока оцінка її результативності, дієвості та економічності. За критеріями результативності і економічності стосовно функціонування системи

внутрішньогосподарського контролю визначається обсяг виявлених відхилень та витрат, пов'язаних зі здійсненням контрольних заходів.

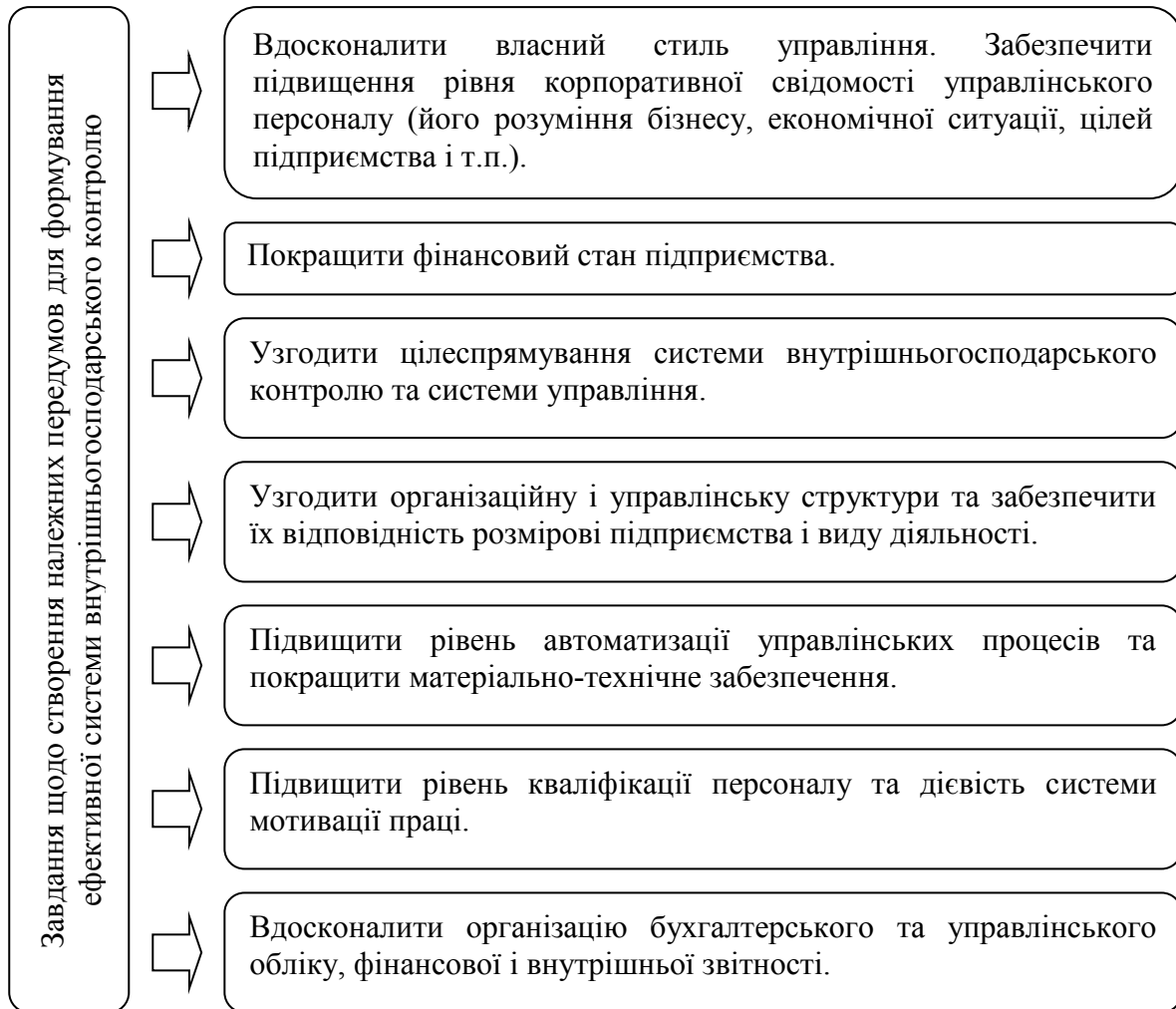


Рис. 2. Завдання для власників та керівників аграрних підприємств щодо створення належних передумов для формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю *

** Джерело: розроблено автором*

Оцінка за критерієм дієвості характеризує здатність внутрішньогосподарського контролю забезпечувати: зменшення помилок, порушень і зловживань на підприємстві; знижувати рівень фінансових ризиків, шляхом їх ідентифікації, оцінки та прогнозування; збереження та раціональне використання активів. Також саме за критерієм дієвості оцінюється наскільки система внутрішньогосподарського контролю спроможна сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень і, разом з цим, підвищенню економічної

стійкості, покращенню інвестиційної привабливості та досягненню інших цілей діяльності підприємства.

Висновки і перспективи. Результати проведених досліджень дозволяють з впевненістю стверджувати, що на сьогоднішній день аграрні підприємства потребують формування не тільки результативної та економічної системи внутрішньогосподарського контролю, але і дієвої. Запропонований підхід до формування системи внутрішньогосподарського контролю дозволить підприємствам аграрного сектору досягнути більш високого рівня ефективності управління і внутрішньої організаційної та економічної культури; буде сприяти вирішенню поточних виробничих задач і реалізації стратегічних цілей.

Подальшого дослідження та розвитку потребують нормативна, методична та інформаційна складові ресурсного забезпечення системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств, а саме розробка контрольної політики, норм, регламентів та звітів, які б регулювали організацію та функціонування системи та забезпечували інформаційний взаємозв'язок як в середині самої системи, так і з системою управління.

Список використаних джерел.

1. Бардаш С.В. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / С.В. Бардаш, Т.С. Осадча // Економіка та держава. – 2011. – № 11. – С. 16 – 19. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2011_11_6 (дата звернення 25.02.2016). – Назва з екрана.
2. Бутинець Т.А. Організаційні підходи до формування системи внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2013. – № 1. – С. 12 – 17. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_1_4 (дата звернення 16.02.2016). – Назва з екрана.
3. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [Текст]: монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008 – 532 с.
4. Виговська Н.Г. Розвиток методичних основ ефективності внутрішнього фінансового контролю [Текст] / Н.Г. Виговська // Вісник Сумського НАУ. Серія «Фінанси і кредит». – 2011. – № 1. – С. 51 – 59.

5. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н.П. Кузик. – К., 2004. – 19 с.
6. Максимова В.Ф. Вимоги до оцінки якості внутрішнього економічного контролю [Текст] / В.Ф. Максимова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 78. – С. 56 – 61.
7. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку [Текст]: монографія / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
8. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація [Текст]: монографія / В.П. Пантелєєв; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
9. Рибалко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд екон. наук.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л.В. Рибалко. – К., 2009. – 21 с.
10. Дорош Н.І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві [Електронний ресурс] / Н.І. Дорош // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. – 2014. – Вип. 44. – С. 148 – 152. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_econ_2014_44_31 (дата звернення 20.03.2016). – Назва з екрана.
11. Марчук У.О. Адаптація внутрішньогосподарського контролю до Інтегрованої концепції внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / У.О. Марчук // Економічний часопис. – 2012. – № 11 – 12 (1). – С. 87 – 89. – Режим доступу: <http://soskin.info/userfiles/file/2013/11-12%202013%20EX/Marchuk.pdf> (дата звернення 20.03.2016). – Назва з екрана.
12. Костирко Р.О. Оцінка ефективності внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства [Електронний ресурс] / Р.О. Костирко // Вісник ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського. Економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 210 – 217. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2009_4/28.pdf. (дата звернення 09.07.2010). – Назва з екрана.
13. Економічна енциклопедія [Текст]: у 3 т. / за ред. С.В. Мочерного. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – Т.1. – 864 с.
14. Бесєдін М.О. Основи менеджменту: оцінно-ситуаційний підхід (модульний варіант) [Текст]: підручник / М.О. Бесєдін, В.М. Нагасв. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 496 с.
15. Гончар В.П. Класифікація передумов вдосконалення внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств [Текст] / В.П. Гончар // Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський

агротехнологічний університет». Економічні науки. Вип. 141. – Сімферополь, 2012. – С. 246 – 250.

Honchar Vitaliy

Ph.D. (Econ), Assistant Professor of Economic Control and Auditing Department,
Sumy National Agrarian University, Sumy, Ukraine

E-mail: glek@ukr.net