

М.С. ШИНКАРЕНКО*(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)*

Зовнішній та внутрішньогосподарський контроль діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів

Контроль є невід'ємною складовою в управлінні будь-яким суб'єктом господарювання. Стаття присвячена розробці інституціональної моделі організації контролю в системі сільськогосподарської обслуговуючої кооперації. Визначено відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом. З метою підвищення ефективності та системності контролю діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів запропоновано інституціональну модель його побудови на основі поєднання роботи зовнішніх контрольних інституцій та служб внутрішнього аудиту. Виявлено, що оптимальним варіантом посилення зовнішнього контролю для сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів в умовах недоступності аудиторських послуг із-за браку коштів є формування служби контролю об'єднаних кооперативів. На рівні окремого кооперативу, залежно від масштабів діяльності доцільним є створення служби внутрішнього аудиту або запровадження посади внутрішнього аудитора. Розкрито організаційні засади діяльності служби контролю об'єднаних кооперативів. Обґрунтовано варіанти підбору працівників служби внутрішнього аудиту.

Ключові слова: інституціональна модель контролю, зовнішній контроль, внутрішній контроль, служба внутрішнього аудиту, сільськогосподарський обслуговуючий кооператив.

М.С. ШИНКАРЕНКО*(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», г. Киев, Украина)*

Внешний и внутренний контроль деятельности сельскохозяйственных обслуживающих кооперативов

Контроль является неотъемлемой составляющей в управлении любым предприятием. Статья посвящена разработке институциональной модели организации контроля в системе сельскохозяйственной обслуживающей кооперации. Определены различия между внутренним контролем и внутренним аудитом. С целью повышения эффективности и системности контроля деятельности сельскохозяйственных обслуживающих кооперативов предложено институциональную модель его построения на основе сочетания работы внешних контрольных институтов и служб внутреннего аудита. Выведено, что оптимальным вариантом усиления внешнего контроля для сельскохозяйственных обслуживающих кооперативов в условиях недоступности аудиторских услуг из-за нехватки средств является формирование службы контроля объединенных кооперативов. На уровне отдельного кооператива, в зависимости от масштабов деятельности, целесообразно создание службы внутреннего аудита или введения должности внутреннего аудитора. Раскрыты организационные основы деятельности службы контроля объединенных кооперативов. Обоснованно варианты подбора работников службы внутреннего аудита.

Ключевые слова: институциональная модель контроля, внешний контроль, внутренний контроль, служба внутреннего аудита, сельскохозяйственный обслуживающий кооператив.

M.S. SHYNKARENKO*(‘Institute of Agrarian Economics’ National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine)*

Internal and External Economic Control of Operations of the Agricultural Serving Cooperatives

Control is an integral part in the management of any entity. The article is devoted to developing the institutional model of control of the agricultural serving cooperative system. Differences between the internal control

Аудит, аналіз і контроль

and the internal audit were determined. In order to increase the efficiency and consistency of control of agricultural serving cooperative, the institutional model of its establishment through a combination of external control institutions and internal audit services was proposed. It was determined that the best option to strengthen the external control for agricultural serving cooperatives in terms of inaccessibility of audit services due to lack of funds is the formation of control service for cooperative associations. At the level of individual cooperative, depending on the scale of activities, it is expedient to create the internal audit services or to establish the position of internal auditor. Organizational principles of control service for cooperative associations were disclosed. Variants of recruiting employees of the internal audit service were justified.

Keywords: institutional model of control, external control, internal control, internal audit service, agricultural service cooperative.

Постановка проблеми. Діяльність сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, як і будь-яких інших суб'єктів господарювання, не позбавлена внутрішніх ризиків, які найчастіше пов'язані з недобросовісними діями посадових і матеріально відповідальних осіб, фактами шахрайства та підроблення документів. З огляду на це, діяльність кооперативу підлягає контролю, механізми реалізації якого можуть бути різними, залежно від розмірів кооперативу, структури його управління. Як свідчить практика, внутрішньогосподарський контроль в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах не організований належним чином, що визначає потребу в розробці нових механізмів його побудови.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розкриттю теоретичних основ та пошуку шляхів вирішення практичних проблем організації та здійснення внутрішньогосподарського контролю присвячені дослідження багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених. Значний вклад у розвиток теоретико-прикладних засад внутрішньогосподарського контролю внесли Р. Адамс, В.Д. Андреев, Е.А. Аренс, М.Т. Білуха [1], Т.А. Бутинець [2], Р.М. Воронко [3], А.Г. Загородній, В.О. Зотов, М.Д. Корінько, Є.В. Калюга [4], Б.В. Кудрицький, Дж.К. Лоббек, В.Ф. Максимова [5], В.М. Мурашко, Л.В. Нападковська, В.П. Пантелєєв, О.А. Петрик, Л.В. Рибалко [6], К.І. Редченко, Дж. Робертсон, В.С. Рудницький, Т.М. Садикова [7] та інші. Однак в їхніх роботах приділено недостатньо уваги питанням вдосконалення моделі побудови та розвитку контролю в системі сільськогосподарської обслуговуючої кооперації.

Метою статті є розробка інституціональної моделі побудови і розвитку контролю в системі сільськогосподарської обслуговуючої кооперації.

Вклад основного матеріалу дослідження. Стає очевидним, що незалежно від роду і масштабу діяльності кооперативу у фокусі його уваги повинна бути чітко вибудована інституціональна модель контролю, яка покликана своєчасно реагувати на зміни системи бухгалтерського обліку. У будь-якому кооперативі контроль існує як явище обумовлене умовами ділового господарського обороту і необхідністю керувати ним. За результатами аналізу стану організації контролю в сфері обслуговуючої

кооперації нами запропонована інституціональна модель контролю (рис. 1).

Як видно з рис.1, інститут внутрішнього контролю охоплює формальні, разові та постійні перевірки, тоді як інститут зовнішнього контролю представляє собою періодичні або разові перевірки суб'єкта господарювання державними органами чи недержавними контрольними інституціями.

На рис. 2 представлено варіанти організації контролю в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах.

Міжкооперативний контроль в сільськогосподарській обслуговуючій кооперації повинен відповідати специфіці діяльності кожного кооперативу і його масштабам та здійснюватися спеціалізованою службою контролю об'єднань кооперативів або окремою посадовою особою.

Служба контролю об'єднань кооперативів повинна бути організована в інтересах членів кооперативу і керівників кооперативів. Її діяльність повинна регламентуватися чинним законодавством та відповідними внутрішніми документами (такими як Положення про службу міжкооперативного контролю). Ця служба повинна охоплювати всю структуру об'єднань кооперативів, виділяючи в самостійні блоки ділянки господарської діяльності, що мають пріоритетне значення для досягнення кооперативами цілей своєї діяльності.

У зв'язку з ієрархічною, багаторівневою організацією системи сільськогосподарської кооперації на рівні кооперативів можливе створення відділу (служби) внутрішнього аудиту, яка здійснюватиме:

- контроль за методологічною єдністю і правильністю застосування облікової політики кооперативу;
- контроль за дотриманням законодавства при здійсненні фінансово-господарської діяльності кооперативу;
- контроль за повнотою та своєчасністю відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку;
- розробку заходів для запобігання негативних результатів господарювання;
- контроль за реальністю індивідуальної бухгалтерської звітності обслуговуючого кооперативу.

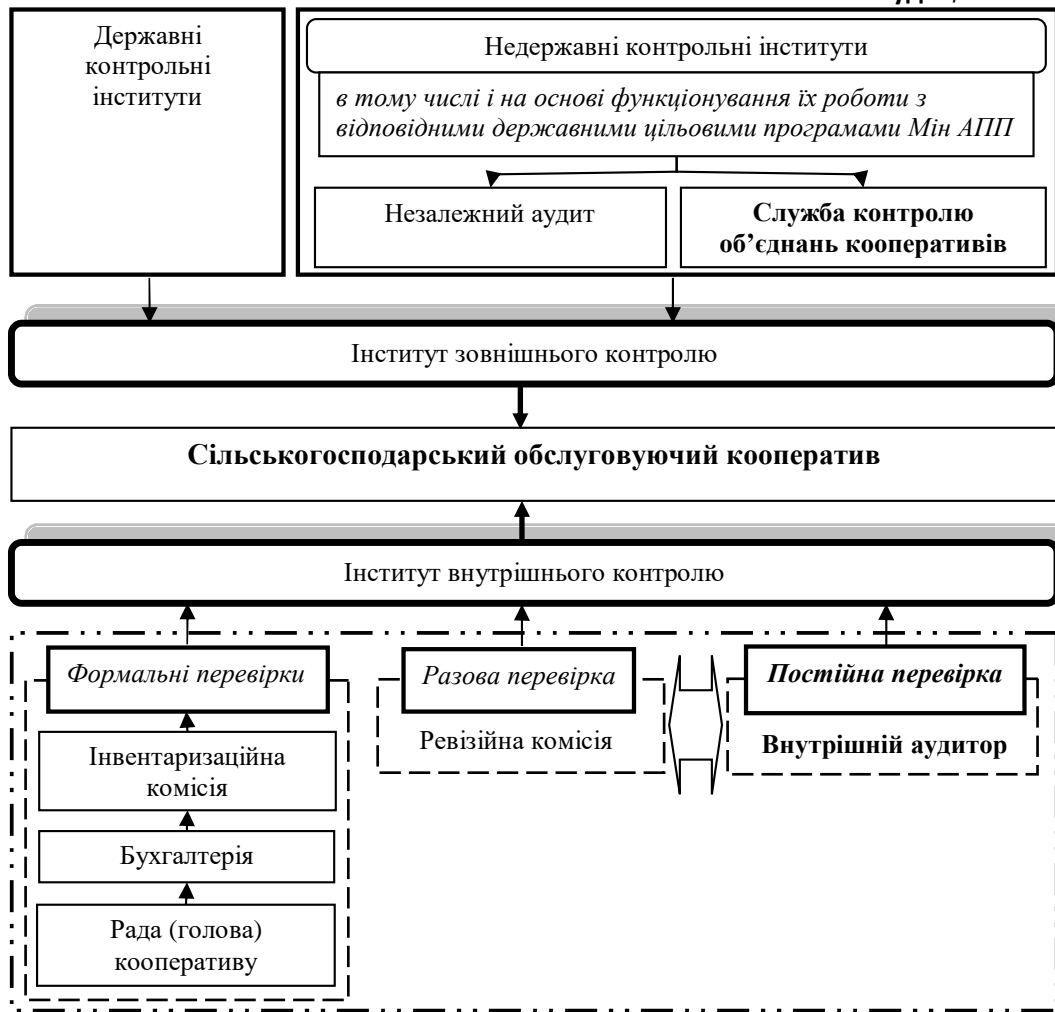


Рис. 1. Інституціональна модель контролю в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах
Джерело: розроблено автором.



Рис. 2. Варіанти організації контролю в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах
Джерело: розроблено автором.

Організація внутрішнього аудиту сприяє підвищенню ефективності та здешевленню обов'язкового зовнішнього аудиту, якщо кооператив згідно законодавчих вимог підпадає під такий. Зокрема, якщо кооператив впровадив у себе систему внутрішнього аудиту і ця система функціонує, то витрати на зовнішній аудит зменшуються. Зовнішні аудитори будуть користуватися деякими даними

перевірок внутрішніх аудиторів, якщо вони оцінять систему внутрішнього контролю як надійну.

Здійснюючи моніторинг законодавчих змін, внутрішній аудитор може виконувати функції консультанта щодо своєчасного оновлення внутрішньо-регулятивних документів кооперативу. Важливою функцією внутрішніх аудиторів є проведення навчання бухгалтерів кооперативу. Як свідчить практика,

Аудит, аналіз і контроль

організація навчання і консультування силами внутрішніх аудиторів більш зручна й економічна, ніж залучення консультантів ззовні.

Внутрішній аудит, на відміну від зовнішнього, спрямований на те, щоб знайти не тільки різного роду порушення, але й виявити внутрішні резерви для подальшого розвитку та вдосконалення господарської та соціальної діяльності обслуговуючої кооперації.

В багатьох публікаціях розкривається думка, що внутрішній аудит необхідний лише великим кооперативам. Наші дослідження показують, що в дійсності це не так. Слід зазначити, що система

внутрішнього аудиту у великому і малому кооперативі має свої відмінності, але сутність контролю залишається незмінною. З огляду на необхідність повноти реалізації усіх управлінських функцій в кооперативі, вважаємо, що внутрішній аудит невід'ємною частиною системи внутрішнього контролю в кооперативі (частиною контрольного середовища).

Так як внутрішній аудит є однією зі складових системи внутрішнього контролю, нерідко ці поняття ототожнюють, хоча, на нашу думку, між ними існує ряд відмінностей (табл. 1).

Таблиця 1

Відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом

Відмінні ознаки	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
Суб'єкти і характер контролю	Проводиться фахівцями функціональних підрозділів (бухгалтерією, юридичними, економічним і іншими функціональними відділами)	Здійснюється працівниками відділу внутрішнього аудиту
Ціль та задачі	Здійснює системне, суцільне спостереження за збереженням і ефективним використанням усіх видів матеріальних, фінансових, трудових ресурсів	Основне завдання – контроль якості роботи підрозділів кооперативу, оцінка системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, надання консультаційних послуг
Правовий статус	Керується положенням по відповідному підрозділу і посадовими обов'язками. Підпорядковується заступникам керівника	Керується статутом кооперативу, положення про службу внутрішнього аудиту. Є незалежним підрозділом і підпорядковується безпосередньо керівнику і (або) загальним зборам
Обмеження в діяльності	Приймаються управлінські рішення на підставі вказівок і розпоряджень керівництва. Створюється, якщо економічні вигоди вище витрат. Є вірогідність неефективності середовища контролю.	Робота здійснюється за планом і документується. Дають рекомендації, але не беруть участі в їх виконанні. Можливий аудиторський ризик неповного виявлення помилок і спотворень.
Рівень значимості розглянутих питань	Прийняті рішення стосуються тих чи інших видів або напрямів діяльності окремих підрозділів і їх працівників	Прийняті рішення за результатами перевірок стосуються в цілому діяльності господарюючого суб'єкта або найбільш важливих питань. Підтверджують ефективність і достовірність системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Затверджуються керівником або загальними зборами
Місце в управлінні економічним суб'єктом	Самостійна система контролю, що входить до складу управління кооперативом і контролює за допомогою сукупності спеціальних процедур	Система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійністю функціонування системи внутрішнього контролю. Є способом контролю за ефективною діяльністю ланок структури економічного суб'єкта
Взаємозв'язок і взаємодія в системі управління	Забезпечує взаємодію між співробітниками кооперативу шляхом виправданого поділу відповідальності і повноважень з метою досягнення поставлених задач	Взаємодіє вертикально з головою кооперативу, загальним зборами, зовнішніми аудиторами; по горизонталі з працівниками підрозділів кооперативу
Технологія здійснення контрольних дій	Використовує процедури і методи адміністративного, бухгалтерського і економічного контролю	Використовує стандарти, спеціальні процедури і методи аудиторського контролю – попереднє планування, оцінку ризику, розробку плану і програми аудиту, методи проведення аудиту, оцінку документального оформлення результатів аудиту
Оцінка і документальне оформлення результатів	Оперативне втручання і коригування здійснюваних господарських операцій, складання довідок і службових записок	Складання робочих документів аудитора, актів, документальних записок, підведення підсумків, формулювання висновків і внесення рекомендацій

Джерело: розроблено автором.

На дотримання внутрішнього контролю впливають зовнішні фактори, які не є об'єктом контролю управлінської ланки, але вони можуть впливати на роботу кооперативу. Наприклад, контроль з боку податкових органів за дотриманням податкового законодавства сприяє посиленню внутрішнього контролю за своєчасністю розрахунків з бюджетом по податках і правильністю обчислення оподаткованої бази для сплати податків і зборів.

Служба внутрішнього аудиту повинна здійснювати:

- 1) координацію завдань бухгалтерського обліку (забезпечення належного рівня повноти і точності первинних документів і якості первинної інформації для успішного управління кооперативом);
- 2) проведення внутрішньої перевірки з питань дотримання положень облікової політики для цілей бухгалтерського обліку, виконання норм законодавства і внутрішніх нормативних документів;
- 3) повний контроль кінцевих результатів діяльності кооперативу.

Створюючи службу внутрішнього аудиту в кооперативі, загальні збори пайовиків та/або голова кооперативу повинні чітко визначити її місце в системі управління. Надалі дане рішення буде мати величезне значення для функціонування внутрішнього аудиту, в плані його незалежності. Наступним етапом є визначення структури самої служби. В кооперативі функції внутрішнього аудиту можуть виконувати:

- спеціальні служби внутрішнього аудиту;
- окремі аудитори, що перебувають в штаті кооперативу;
- ревізійні комісії (ревізори);
- залучені для цілей внутрішнього аудиту посадові особи інших кооперативів;
- залучені для цілей внутрішнього аудиту зовнішні аудитори.

У середніх і малих сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах структура служби внутрішнього аудиту може бути скорочена до начальника відділу внутрішнього аудиту та кількох підпорядкованих йому фахівців. При цьому зв'язок з керівництвом кооперативу має бути двостороннім: з одного боку, відділ внутрішнього аудиту підпорядковується вищому керівництву, з іншого – керівник відділу бере участь як запрошена особа в засіданнях виконавчого органу (правління) кооперативу при обговоренні питань, що стосуються сфери діяльності співробітників служби. Внутрішній аудитор не має права голосу, однак він може висловлювати свої зауваження та рекомендації, які вносяться в протоколи засідань.

Інший варіант – функції контролю здійснює окремий внутрішній аудитор, що перебувають в штаті кооперативу. Такий підхід веде до мінімізації витрат на організацію внутрішнього контролю, однак при цьому важливо співвідносити можливості внутрішнього аудитора з масштабами необхідної перевірки для запобігання зниження ефективності контрольних процедур.

Як варіант, функцію внутрішнього контролю може здійснювати ревізійна комісія (ревізор). Однак не слід ототожнювати ревізійну комісію із службою внутрішнього аудиту. Ревізійна комісія, певною мірою, виконує ті ж функції, які передбачені і для внутрішнього аудиту, але вона приділяє більше уваги контролю за наявністю і збереженням активів кооперативу, перевірці відповідності посадових інструкцій вимогам діяльності, контролю за їх реальним виконанням та інших функцій, пов'язаних з перевіркою бухгалтерського обліку та звітності. Зазвичай перевірки ревізійної комісії носять разовий характер, що не забезпечує системного внутрішнього контролю за діяльністю облікової служби кооперативу.

Внутрішній аудит можуть здійснювати фахівці, залучені на умовах договору (аутсорсинг). Однак в цьому випадку суттєво зростають витрати на організацію контролю, що обмежує його масштаби.

Якщо ж керівництво прийняло рішення сформувати службу внутрішнього аудиту, важливим моментом при цьому є підбір персоналу. Можливі два варіанти: набір постійного штату служби; суміщення посад у відділах кооперативу з посадами в службі внутрішнього аудиту.

У першому випадку кооператив створює службу внутрішнього аудиту, працівники якого займаються завданнями тільки внутрішнього аудиту. У другому випадку працівники, зайняті в службі внутрішнього аудиту, займають посади і в інших відділах. Важливо, щоб при суміщенні обов'язків не порушувався принцип незалежності внутрішнього аудиту.

Висновки. Контроль є невід'ємною складовою управління будь-яким кооперативом. З метою підвищення ефективності та системності контролю діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів розроблено інституціональну модель його побудови на основі поєднання роботи зовнішніх контрольних інституцій та внутрішніх служб контролю. Зокрема, оптимальним варіантом посилення зовнішнього контролю для сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів в умовах недоступності аудиторських послуг із-за браку коштів є формування служби контролю об'єднань кооперативів. На рівні окремого кооперативу, залежно від масштабів діяльності доцільним є створення служби внутрішнього аудиту або запровадження посади внутрішнього аудитора. При цьому важливо, щоб в обох випадках забезпечувався принцип незалежності контролю, що має прямий вплив на ефективність його проведення.

4 Список використаної літератури

1. Білуха, М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю [Текст] : підручник / М. Т. Білуха. – К. : ПП «Влад і Влада», 1996. – 320 с.
2. Бутинець, Т. А. Методологія господарського контролю [Текст] / Т. А. Бутинець // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 92-99.
3. Воронко, Р. М. Сутнісні характеристики внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та їх

організаційна взаємодія [Текст] / Р. М. Воронко, І. А. Басіста // Торгівля, комерція, підприємництво : збірник наукових праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. – Вип. 17. – С. 79-88.

4. Калюга, Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст] : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

5. Максимова, В. Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві [Текст] : навч. посіб. / В. Ф. Максимова. – Суми : ВТД «Університетська книга». – 2008. – 190 с.

6. Рибалко, Л. В. Організаційні аспекти системи внутрішньогосподарського контролю підприємств аграрного сектору економіки АПК [Текст] / Л. В. Рибалко // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5. – С. 117-122.

7. Садыкова, Т. М. Методология внутреннего контроля и его организация в системе управленческого учета [Текст] : диссертация на соискание научной степени доктора экономических наук : 08.00.12 / Т. М. Садыкова. – Саратов : Издательство центр СГСЭУ, 2004. – 248 с.

4 References

1. Bilukha, M. T. (1996). *Teoriia finansovo-hospodarskoho kontroliu [Theory of financial and economic control]*. Kyiv: PP «Vlad i Vlada».

2. Butynets, T. A. (2010). *Metodolohiia hospodarskoho kontroliu [Methodology of economic control]*. *Oblik i finansy APK*, No. 3, 92-99.

3. Voronko, R. M. & Basista, I. A. (2014). *Sutnisni kharakterystyky vnutrishnoho kontroliu i vnutrishnoho audytu ta yikh orhanizatsiina vzaiemodiia [The essential characteristics of internal control and internal audit and their organization interaction]*. *Torhivlia, komertsii, pidpriemnytstvo: zbirnyk naukovykh prats*, No. 17, 79-88.

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

5. Maksimova, V. F. (2008). *Kontrol v upravlinni ekonomichnymy protsesamy na pidpriemstvi [Control in economic management in the enterprise]*. Sumy: VTD «Universytetska knyha».

6. Rybalko, L. V. (2007). *Orhanizatsiini aspekty systemy vnutrishnohospodarskoho kontroliu pidpriemstv ahrarnoho sektoru ekonomiky APK [Organizational aspects of internal control system of enterprises of agricultural sector]*. *Oblik i finansy APK*, No. 3-5, 117-122.

7. Sadykova, T. M. (2004). *Metodolohiya vnutrenneho kontroliu i eho orhanizatsiya v sisteme upravlencheskoho ucheta [The methodology of internal controls and its organization in the management accounting system] (Doctoral dissertation)*. Saratov: Yzdatelstvo tsentr SHSEU.