

Т.Є. ДЕМ'ЯНЕНКО*

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

Внутрішній аудит в сільськогосподарських підприємствах: організаційно-управлінський аспект

Внутрішній аудит здатен за рахунок прямого і оберненого зв'язку сформувати інформацію про хід, стан та реалізацію управлінських рішень, і при необхідності здійснити експертизу діяльності підприємства. Проте, на сьогодні в більшості малих та середніх сільськогосподарських підприємств, відсутній внутрішній аудит в їх системі управління, що призводить до зниження ефективності управлінських функцій. Метою статті є обґрунтування організаційних засад внутрішнього аудиту в сільськогосподарських підприємствах та визначення його впливу на управлінську функцію. Визначені роль і значення внутрішнього аудиту як фактору, що має вплив на ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах. Розкрито організаційні засади внутрішнього аудиту в сільськогосподарських підприємствах. Обґрунтовано взаємозв'язок системи управління з об'єктами внутрішнього аудиту сільськогосподарського підприємства. З управлінської і економічної точок зору визначена цінність отриманої аудиторської інформації у прийнятті рішень. Виявлено, що внутрішній аудит дозволяє ліквідувати не тільки існуючі недоліки неефективного прийняття рішень, але й вирішити питання стратегічного курсу розвитку товаровиробника.

Ключові слова: внутрішній аудит, система управління, сільськогосподарські підприємства, інформаційний потік, управлінські рішення.

Т.Е. ДЕМ'ЯНЕНКО

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», г. Киев, Украина)

Внутренний аудит в сельскохозяйственных предприятиях: организационно-управленческий аспект

Внутренний аудит способен за счет прямой и обратной связи сформировать информацию о ходе, состоянии и реализации управленческих решений, и при необходимости осуществить экспертизу деятельности предприятия. Однако, на сегодняшний день в большинстве малых и средних сельскохозяйственных предприятий, отсутствует внутренний аудит в их системе управления, что приводит к снижению эффективности управленческих функций. Целью статьи является обоснование организационных основ внутреннего аудита в сельскохозяйственных предприятиях и определение его влияния на управленческую функцию. Определены роль и значение внутреннего аудита как фактора, который влияет на эффективность деятельности сельскохозяйственных предприятий в современных условиях. Раскрыты организационные основы внутреннего аудита в сельскохозяйственных предприятиях. Обоснованно взаимосвязь системы управления с объектами внутреннего аудита сельскохозяйственного предприятия. С управленческой и экономической точек зрения определена ценность полученной аудиторской информации в принятии решений. Выведено, что внутренний аудит позволяет ликвидировать не только существующие недостатки неэффективного принятия решений, но и решить вопросы стратегического курса развития товаропроизводителя.

Ключевые слова: внутренний аудит, система управления, сельскохозяйственные предприятия, информационный поток, управленческие решения.

Т. Ye. DEMYANENKO

('Institute of Agrarian Economics' National Scientific Center, Kyiv, Ukraine)

Internal Audit in Agricultural Enterprises: Organizational and Managerial Aspect

Internal audit is able to form information on the course, state and implementation of managerial decisions at the expense of direct and inverse communication, and if necessary, carry out both an examination of individual production

* Дем'яненко Тетяна Євгенівна, аспірант Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ).

processes of an agricultural enterprise and its activities in general. However, today, in most small and medium-sized agricultural enterprises, there is no internal audit in their management system, which leads to a decrease in the efficiency of managerial functions. The purpose of the article is to substantiate the organizational principles of and determine its influence on the management function. The role and importance of internal audit as a factor influencing the efficiency of agricultural enterprises in the current conditions are determined. The organizational principles of internal audit in agricultural enterprises are revealed. The relationship between the management system and the objects of internal audit of the agricultural enterprise is substantiated. From the managerial and economic point of view, the value of the audit information received in decision-making is determined. It was revealed that internal audit allows eliminating not only existing deficiencies of ineffective decision-making, but also solving the question of the strategic course of commodity producer development.

Keywords: internal audit, management system, agricultural enterprises, information flow, management decisions.

Постановка проблеми. Розвиток різних форм власності та розширення видів діяльності у сільському господарстві потребує запровадження новітніх підходів до управління виробничими процесами. Це обумовлює якісну перебудову системи управління в плані активізації контрольних функцій як складової його частини із необхідністю введення механізму внутрішнього аудиту. Побудова такого механізму повинна здійснюватись з врахуванням можливостей наявної економіко-виробничої інформаційної бази сільськогосподарського підприємства та сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень та їх реалізації на всіх ланках господарської діяльності.

Внутрішній аудит є тим імпульсним забезпеченням, яке здатне за рахунок прямого і оберненого зв'язку сформувати інформацію про хід, стан та реалізацію управлінських рішень, і при необхідності здійснити як експертизу окремих виробничих процесів сільськогосподарського підприємства, так і його діяльності в цілому та може реалізовуватись у формі повсякденного аудиторського впливу на ці процеси.

Проте, на сьогодні в більшості малих та середніх сільськогосподарських підприємств, відсутній внутрішній аудит в їх системі управління. Це призводить до зниження ефективності їх управлінських функцій з проявом мало результативності такої системи. Тому питання організації та методики внутрішнього аудиту стають важливими умовами підвищення ефективності комунікативної релевантної інформації у площині прийняття рішень та регулюванні виробничих сільськогосподарських процесів. Організація внутрішнього аудиту визначає певну регламентацію процесу його впровадження та практичну діяльність із збору економічної інформації і формування на цій основі неупереджених висновків для прийняття рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання становлення і розвитку теорії, практики, методології аудиту, в тому числі внутрішнього, та підвищення його ефективності в управлінні суб'єктами господарювання, широко розглядалися провідними вітчизняними та зарубіжними вченими, серед яких: С.М. Бичкова, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Данилевський, Т.О. Каменська, В.В. Скобара, А.М. Подольський, Б.В. Усач, О.Д. Шеремет, Р. Адамс, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М. О'Рейлі та інші.

Теоретичні положення та практичні питання аудиту у сільському господарстві висвітлюються в

наукових роботах Л.В. Гуцаленко, К.П. Дудки, В.М. Жука, Н.Г. Зdirко, В.П. Мазура, Б.В. Мельничука, І.Т. Новікова, О.А. Подолянчук, О.Г. Пономаренка, А.В. Шульги та інших.

Проте в сучасних умовах, під впливом внутрішнього та зовнішнього середовища на діяльність сільськогосподарських підприємств, організація методики і аудиторського інформаційного забезпечення процесів управління в агробізнесі недостатньо досліджені у ракурсі організаційної дієвої складової управлінської підсистеми внутрішнього аудиту.

Метою статті є обґрунтування наукових підходів до організації внутрішнього аудиту в сільськогосподарських підприємствах та визначення його впливу на управлінську функцію.

Виклад основного матеріалу. Раціональне використання засобів і предметів праці, самої праці, виконання зобов'язань перед контрагентами і державою, аналіз виробничих процесів та результатів діяльності, спонукає виокремлення економічної контрольної функції в управлінській складовій будь-якого суб'єкта господарювання в окрему категорію. Доказом цьому є країни з розвинутою ринковою економікою, які довели необхідність створення спеціальної служби – служби внутрішнього аудиту щодо опрацювання матеріалів перевірок діяльності підприємств та формування інформації для виявлення резервів підвищення ефективності господарювання за усіма видами бізнес процесів.

Не принижуючи роль загальнодержавного економічного контролю, який присутній в будь-якій країні незалежно від соціально-економічних відносин, форм власності і системи господарського управління економікою, зміст і місце внутрішнього аудиту в системі управління обумовлене характером виробничих відносин [1, с. 16].

З точки зору Міжнародних стандартів аудиту (МСА), внутрішній аудит розглядається як діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Здійснюючи оцінку і моніторинг адекватності функціонування системи обліково-контрольного характеру, внутрішній аудит виступає елементом управління підприємством, відсутність якого знижує ефективність управлінських функцій. Тобто «використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності системи управління» [5], внутрішній аудит надає об'єктивну і неупереджену економіко-аналітичну інформацію про

хід проведеної господарської діяльності підприємства, діагностує можливі ризики в системі управління, чим підвищує ефективність прийнятих рішень.

Виділення окремого, індивідуалізованого напрямку контролю – внутрішнього аудиту, відповідає потребам чітко окреслених управлінських дій певного суб'єкта господарювання на перспективу. На тактичному рівні, засобами внутрішнього аудиту мінімізується можливість прийняття неефективних рішень в поточній роботі, оскільки «відрізняється точністю і глибиною, і проводиться там, де знаходиться центр управління виробництвом» [1, с. 59].

«Наближення аудиторських служб до суб'єктів господарювання в прямому та переносному сенсі дасть можливість оперативного доводити до них нормативно-правову та інформаційну базу і таким чином подолати традиційне відставання аграрної галузі в сферах обліку, фінансів, оподаткування, іншій економіко-правовій діяльності» [4, с. 71].

Слідування основним принципам аудиту (об'єктивність, повнота, єдність, визначеність, узгодженість), його критеріям (доказовість, якість, своєчасність, попередження) та організаційною основою (планування, документування, звітність), надає можливість зростанню ефективності внутрішнього аудиту по мірі впливу на об'єкт управління, та започаткуванню передумов прогнозування та попередження відхилень від заданих параметрів прийнятих рішень. Це зумовлюється ступенем впливу поставленої цілі внутрішньому аудиту щодо встановлення варіації (суттєвості) фінансово-господарських показників на загальні результати діяльності та розробка заходів з попередження виявлених недоліків на майбутнє.

Правильна організація внутрішнього аудиту виступає однією із головних передумов прийняття управлінських рішень в діяльності суб'єктів підприємництва з визначенням предмету, об'єктів, інформаційних джерел та методів його проведення за всіма ланками і рівнями впливу на перебіг господарської діяльності. За своїм змістом і методом проведення, внутрішній аудит виступає підсистемою внутрішньогосподарського контролю, який має багато спільного із зовнішнім, але водночас має і суттєві розбіжності – рівень незалежності, ціль і час відтворення перевірок, ґрунтуючись на інформаційній, контрольній, аналітичній та консультативно-методичній його функціях. Звідси, роль внутрішнього аудиту полягає в тому, що він виступає провідною забезпечуючою ланкою системи управління, яка здатна перетворити пасивно-еволюційний характер внутрішньогосподарського контролю у активно-адаптований процес ефективного управління виробничою складовою підприємства.

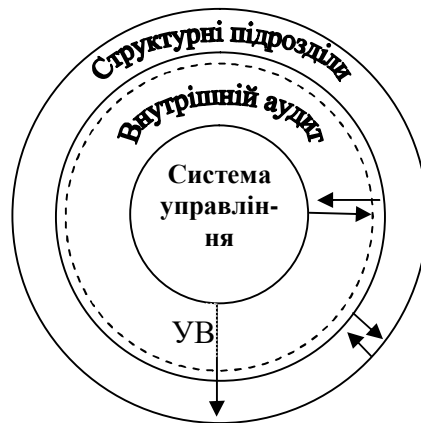
Особливо актуальним це є для аграрної галузі, де в процесі її реформування утворилися великі, середні та малі агробізнесові суб'єкти, які на основі невпинності інтеграційних процесів (злиття, поглинання та ін.) і виробничої диверсифікації своєї діяльності виходять на міжнародний ринок аграрної

продукції, залучають інвестиції на фондових біржах (Лондонська, Варшавська, Франкфуртська). Саме під призвою визнання суб'єктів підприємницької діяльності АПК на світовому рівні, важливість організації внутрішнього аудиту повинно дати йому шанс продемонструвати свої можливості і довести як власникам, так і управлінському персоналу свою необхідність потужного інструмента у підвищенні ефективності бізнесу [3]. Зокрема, внутрішній аудит може бути організований у формі окремого відділу або як аутсорсинг (крупнотоварні чи інтегровані сільгосппідприємства), в малих – представлений одним працівником суміщаючи функцію обліково-аналітичної роботи. Проте, за відсутності діючих внутрішніх нормативних документів і положень, і не передбаченості їх в обліковій політиці сільськогосподарського підприємства, система внутрішнього аудиту, як форма контролю з отримання аналітичних висновків, не працюватиме. Для вирішення цього питання необхідне чітке обґрунтування організаційної складової внутрішнього аудиту в системі управління. Від цього залежить дієвість такої служби і наскільки повно вона враховуватиме економічну політику підприємства.

Виходячи з цього, організаційні аспекти, процедурні питання та алгоритм обробки даних внутрішнього аудиту повинні визначати його ціль і задачі, а форми узагальнення інформації ґрунтуватись на порядку документування її результатів за періодичністю отримання, як безпосереднє аналітичне оперативне дослідження повсякденної діяльності структурних одиниць сільськогосподарського підприємства, що дозволить визначати зони ризику або ідентифікувати слабкі сторони в системі всього управління. Ефект аудиторської інформації досягається шляхом повного здійснення функцій внутрішнього аудиту на основі удосконалення технології і механізмів його становлення та розвитку, що розглядається у просторовому (ціль, об'єкти, суб'єкти), часовому (обробка, надання) і організаційному (концепція, постулати, методи, прийоми) аспектах.

Вищевикладене, на нашу думку, потребує певного взаємозв'язку між роботою усіх ланок управління сільськогосподарським підприємством і охоплення його суб'єктів (структурних виробничих одиниць) внутрішнім аудитом на умовах поставлених завдань, формуванні та передачі інформаційно-аналітичного потоку за об'єктами аудиту (рис. 1).

Структурний склад і конкретні функції внутрішнього аудиту (рис. 1) включають спостереження, перевірку і збір інформації з її інтерпретацією за об'єктами та елементним складом попроцесного виробництва на основі документування результатів аудиту з подальшим проектуванням управлінських рішень у виробленні тактики та стратегії стосовно розвитку агробізнесу, що дозволяє оптимально інтегрувати управлінський вплив як на всю діяльність сільськогосподарського підприємства, так і за окремими її процесами у розрізі галузей виробництва.



Примітка: УВ – управлінський вплив.

Рис. 1. Взаємозв'язок системи управління з об'єктами внутрішнього аудиту сільськогосподарського підприємства

Джерело: розроблено автором.

В даному випадку метою внутрішнього аудиту є вдосконалення системи управління сільськогосподарським підприємством та сприяння ефективному виконанню завдань в досягненні його цілей [7]. Це підкреслює ефективність створення такої служби як управлінського сегменту в межах організаційно-правового статусу господарства і залежить від компетентності, професіоналізму та функціональних повноважень виконавців. В загальних рисах це характеризується чітким визначенням кола питань для дослідження, встановлення основних функцій в рамках обов'язків і прав аудитора (групи аудиторів) та детальним документальним супроводом виконаної роботи у тісній співпраці з ланками структури управління. Об'єктивною умовою останнього, є оцінка управлінських функцій, результат яких віддзеркалений в обліковій інформації – ретроспекції виконаних господарських операцій щодо виявлення «вузьких» місць в організації й управлінні сільськогосподарським виробництвом та мобілізації резервів його росту.

Залежно від розміру та структури сільськогосподарського підприємства змінюються вимоги й управлінського персоналу до цілей внутрішнього аудиту, на відміну від зовнішнього. Але стрижнем незмінності внутрішнього аудиту є його основні елементи:

- перевірка у дотриманні законодавчо-нормативних актів та інших внутрішніх директивних вимог при здійсненні діяльності;
- встановлення рівня економічності і продуктивності виробничих процесів та їх результативність;
- перевірка на суттєвість та неупередженість фінансової інформації;
- узагальнення інформації про процеси агробізнесу;
- моніторинг діяльності.

Серед стандартизованих основних елементів внутрішнього аудиту особливу увагу заслуговує

моніторинг діяльності, який дає змогу відслідковувати не тільки внутрішні процеси господарювання, а й виходити за їх межі – обробка інформаційного потоку зовнішнього економічного середовища. Потреба постійного відслідкування виробничих процесів та результатів діяльності сільськогосподарських підприємств з визначенням їх просторового факторного впливу на виявлення резервів і прогностичних тенденцій розвитку, значно підсилює моніторингову функцію внутрішнього аудиту. Це зумовлює потребу побудови та реалізації цілісної концепції управління, яка буде сприяти підвищенню результативності виробничої складової на основі аудиторської інформації із збору даних для генерації варіантів рішення (обмін експертними оцінками) та власне раціонального його вибору.

На нашу думку, для побудови моделі прийняття рішень необхідно скористатися концепцією інтелектуальності, яка забезпечить головні процеси відпрацювання раціонального рішення, що відповідає принципам побудови «групові системи підтримки рішень» [8]. Останні об'єднують комунікативні й обчислювальні функції, забезпечують технологію підтримки рішень, спілкування фахівців у процесі формування рішень на основі отримання потоку аудиторської інформації про середовище діяльності сільськогосподарського підприємства (рис. 2).

Управлінська цінність опрацьованої аудиторської інформації визначається прямо пропорційною залежністю від конкретно поставленого завдання, вирішення й ухвалення рішень. З економічної й управлінської точок зору такий підхід необхідно розглядати як фактор підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва в цілому. Ефективність виробництва, природно, у кожному конкретному випадку залежить від якості прийнятого рішення. Результативністю буде сукупне поєднання можливих альтернативних варіантів, спрямованих на управлінські дії в досягненні встановленої цілі. Правильність і ефективність прийнятого рішення багато в чому визначається якістю організаційної

будови внутрішнього аудиту з детальним опрацюванням економічної інформації, яку умовно можна поділити на вхідну й вихідну, постійну і перемінну, нормативну, аналітичну, статистичну, директивну та звітну. Для цього необхідно

кваліфіковано застосувати методи і прийоми економічного дослідження, втілені засобами внутрішнього аудиту щодо проектної розробки управлінського рішення та проведення оцінки його якості.

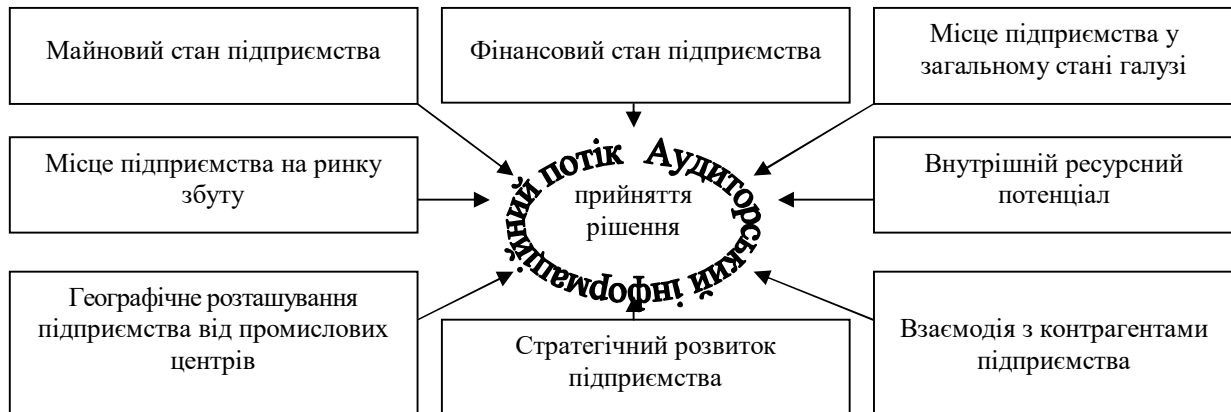


Рис. 2. Аудиторський інформаційний потік для прийняття рішення керівництвом сільськогосподарського підприємства

Джерело: розроблено автором на основі [8].

Таким чином, організація внутрішнього аудиту за своєї методологією, поєднує в собі визначення цільового напрямку управління сільськогосподарським підприємством на основі визначення оцінки отриманих варіантів логічно-обґрунтованих схем оптимізації виробничих процесів, що містить у собі способи і прийоми виконання аналітичних досліджень.

Це спонукає до сконцентрованої роботи служби внутрішнього аудиту за дотриманням відповідних стандартів, нормативів, організаційних вимоги, що в цілому представляє собою доцільну багатогранність мотивованих операцій керівництва підприємства в умовах стохастичності процесів сільськогосподарського виробництва. При цьому управлінська цінність відпрацьованого рішення повинна відповідати критеріям своєчасності, адресності і конкретності як сукупність розумових і професійних здібностей персоналу з проявом якісної сторони такого рішення, де виявляються проблеми, уточнюються цілі, ведеться варіантне відпрацювання рішень, вибір кращого варіанта і завершується його затвердженням.

Висновки. Сучасні умови становлення і розвитку ринкових відносин у сільському господарстві, надають великі можливості внутрішньому аудиту продемонструвати своє широке функціональне призначення в управлінні агробізнесом. Спираючись на безперервність процесу, аналогічно бухгалтерському обліку, внутрішній аудит є об'єктивною необхідністю з опрацювання економіко-правової, фінансової і виробничої інформації в прийнятті обґрунтованого управлінського рішення.

Виявлення сильних і слабких сторін, ідентифікація ризиків під впливом внутрішніх та зовнішніх чинників економічного середовища, практика організації внутрішнього аудиту, як сегмент в системі управління сільськогосподарського

підприємства, підтверджує здатність ліквідувати не тільки існуючі недоліки неефективного прийняття рішень, але й вирішити питання стратегічного курсу розвитку товаровиробника. Якість інформації, що генерується внутрішнім аудитом, сприяє здатності управлінського персоналу приймати релевантні рішення в процесі управління діяльністю підприємства та надається можливість виявлення резервів ефективного господарювання в цілому.

Організація і ефективне функціонування внутрішнього аудиту в сільськогосподарських підприємствах дозволить створити раціональну діагностичну систему, яка суттєво посилить роль і значення отриманої економічної інформації у виробничих відносинах та методах управління. І чим ефективніше буде функціонувати внутрішній аудит в системі управління сільськогосподарським підприємством, тим менше потреби у залученні зовнішнього аудиту.

4 Список використаних джерел

1. Белобжецкий, И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм [Текст] : учеб. пособ. / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
2. Жук, В. М. Становлення аграрного аудиту в Україні [Текст] / В. М. Жук // Стратегія розвитку України: Економічний та гуманітарний виміри : Матеріали першої науково-практичної конференції. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2014. – 144 с. – С. 16-18.
3. Мазур, В. П. Методичні аспекти аудиту фінансових результатів діяльності аграрних підприємств [Текст] / В. П. Мазур // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 32–38.
4. Мельничук, Б. В. Розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектору України [Текст] / Б. В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 69-72.

Аудит, аналіз і контроль

5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [Текст] / Пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик та ін. – К. : ТОВ ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 1152 с.

6. *Нападовська, Л. В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст]: монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

7. *Новіков, І. Т.* Методологія аудиту в агроформуваннях [Текст]: монографія / І. Т. Новіков. – Харків : Національний аграрний університет ім. В. В. Докучаєва, 2009. – 327 с.

8. *Ситник, В. Ф.* Системи підтримки прийняття рішень [Текст]: навч. посіб. / В. Ф. Ситник. – К. : КНЕУ, 2004. – 298 с.

9. *Сук, Л. К.* Аудиторські процедури для одержання доказів [Текст] / Л. К. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 81-84.

4 References

1. Belobzhetskyi, I. A. (1989). *Finansovyi kontrol i novyi khoziaistvennyi mekhanizm [Financial control and a new economic mechanism]*. Moskva: Finansy i statistika.

2. Zhuk, V. M. (2014). Stanovlennia ahrarnoho audytu v Ukraini [The formation of agrarian audit in Ukraine]. In *Stratehiia rozvytku Ukrainy: Ekonomichniy ta humanitarniy vymiry* (pp. 16-18). Kyiv: Biznes Media Konsal'tynh.

3. Mazur, V. P. (2010). Metodichni aspekty audytu finansovykh rezultativ diialnosti ahrarnykh pidpriemstv [Methodical aspects of audit of financial performance of agricultural enterprises]. *Oblik i finansy APK*, (3), 32-38.

4. Melnychuk, B. V. (2011). Rozvytok audytorskoho obsluhovuvannia ahrarnoho sektoru Ukrainy [Development of audit services for the agricultural sector of Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, (2), 69-72.

5. Audytorska palata Ukrainy. (2006). *Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky [International Standards on Auditing, Assurance and Ethics]* (Trans. from the English by. O. V. Seleznov, O. L. Olkhovikova, O. V. Hyk et al.). Kyiv: TOV IAMTs AU «Status».

6. Napadovska, L. V. (2000). *Vnutrishnohospodarskyi kontrol v rynkovii ekonomitsi [Intra-economic control in a market economy]*. Dnipropetrovsk: Nauka i osvita.

7. Novikov, I. T. (2009). *Metodolohiia audytu v ahroformuvanniakh [Methodology of audit in agroformations]*. Kharkiv: Natsionalnyi ahrarnyi universytet im. V.V. Dokuchaieva.

8. Sytnyk, V. F. (2004). *Systemy pidtrymky pryiniattia rishen [Decision Support Systems]*. Kyiv: KNEU.

9. Suk, L. K. (2011). Audytorski protsedury dlia oderzhannia dokaziv [Audit procedures for obtaining evidence]. *Oblik i finansy APK*, (1), 81-84.