

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

Серія «Облік і фінанси»

**Збірник наукових праць
Випуск 12 (45)**

Частина 1

Луцьк 2015

УДК 336:378.3

Рекомендовано як фахове видання

Постанова президії ВАК України від 14.10.09 № 1-05/4

Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 12 (45). – Ч. 1. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2015. – 404 с.

У збірнику розглядаються теоретичні та прикладні засади обліку і фінансів в сучасних умовах з врахуванням нових тенденцій розвитку світової економічної науки і практики

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:

Відповідальний редактор:

Герасимчук З.В. д.е.н., професор

Заступник відповідального редактора:

Вахович І.М. д.е.н., професор

Члени редакційної колегії:

Божидарнік Т.В. д.е.н., професор

Барський Ю.М. д.е.н., професор

Ковальська А.А. д.е.н., професор

Коцій О.В. д.е.н., професор

Матвійчук А.Ю. д.е.н., професор

Морохова В.О. д.е.н., професор

Різник Н.С. д.е.н., професор

Рудь Н.Т. д.е.н., професор

Московчук А.Т. к.е.н., доцент

Савош Л.В. к.е.н., доцент

Садовська І.Б. к.е.н., професор

Карлін М.І. д.е.н., професор

Галушкіна Т.П. д.е.н., професор

Малік М.Й. д.е.н., професор

Сторонянська І.З. д.е.н., професор

Другов О.О. д.е.н., професор

Гонта О.І. д.е.н., професор

Коробов Ю.І. д.е.н., професор (Росія)

Курт Кльозе д.е.н., професор (Німеччина)

Іван Баранчик д.е.н., професор (Чехія)

Луїс Фролен Рібейро д.е.н., професор (Португалія)

Cristina Cosciug д.е.н., професор (Молдова)

Ібрагім Сулейманов д.е.н., професор (Казахстан)

Веселін Благоєв д.е.н., професор (Болгарія)

Міхал Балог д.е.н., професор (Словачія)

Альша Бакурідзе д.е.н., професор (Грузія)

Рецензенти:

Гринчуцький В.І. д.е.н., професор

Кузьмін О.Є. д.е.н., професор

Рекомендовано до друку Вченою радою Луцького національного технічного університету (протокол № 12 від «26» травня 2015 р.).

Свідоцтво про державну реєстрацію КВ № 15521-4093 ПР

Тексти статей представлено у авторській редакції. Автори несуть повну відповідальність за зміст публікації, а також добір, точність наведених фактів, цитат, власних імен та інших відомостей.

© Луцький національний технічний університет, 2015

Мартинюк Н.Ю. Поняття втрат в будівництві та проблеми їх обліку	182
Михалевич С.Г. Необхідність стандартизації і грамонізації обліку та звітності за сучасних умов господарювання	192
Михальчишина Л.Г., Потапова І.В. Сутність внутрішнього аудиту та його значення для сільськогосподарських підприємств	198
Нагірська К.Є. Обліково-аналітичне забезпечення вибору стратегії підприємства: систематизація наукових поглядів	207
Нужна О.А. Основні засоби у сільському господарстві України: проблеми забезпеченості та відтворення	216
Олійник С.О. Облік витрат виробництва та їх місце в системі управління підприємством	225
Писаренко Т.М. Характеристика діючої методики організації обліку готової продукції	231
Подольчук О.А. Інвентаризація в аудиті як прийом методу фактичного контролю	241
Полінкевич О.М. Управління товаропотоками у зовнішньоекономічній діяльності підприємств через збалансовану систему показників	250
Поліщук І.Р., Колеснікова М.Л. Система збалансованих показників підприємства хлібопекарської галузі: теорія і практика застосування	256
Райтер Н.І. Спеціалізація сільськогосподарських підприємств Львівської області	266
Савош Л.В., Шулім О.О., Савош К.А. Аналіз митно-тарифного регулювання міжнародної торгівлі України	275
Савченюк О.В. Тенденції розвитку туризму у Волинській області	285

необхідна користувачам для аналізу господарської діяльності різних організацій або різних країн світу.

1. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку / Швець В.Г. – К. : Знання, 2004. – 447.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: монографія / Ф.Ф. Бутинець. – Ч.2. – Житомир, 2003.
3. Голов С.Ф. Концепція подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Зб. «Фінанси, облік і аудит». – Спецвипуск. – К., 2006.
4. Моссаковський В. Концепція обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. / Моссаковський В., Кононенко Т. – 2004. - № 11. – с.8-13.
5. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Малюга Н.М. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

УДК: 657.633:631.11

Михальчишина Л. Г., к.е.н., доцент

Потапова І. В.

Вінницький національний аграрний університет

СУТНІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТА ЙОГО ЗНАЧЕННЯ ДЛЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розкрито сутність внутрішнього аудиту як складової внутрішнього контролю. На основі проведеного аналізу наукової та спеціальної літератури визначено необхідність впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах аграрного сектору з метою своєчасного забезпечення власників необхідною та достовірною інформацією про виробничо-фінансову діяльність підприємства.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, внутрішній аудит, система внутрішнього аудиту, сільськогосподарське підприємство

Mykhalchyshyna L., Potapova I.

THE ESSENCE OF INTERNAL AUDIT AND ITS IMPORTANCE FOR AGRICULTURAL ENTERPRISES

In modern conditions of economy of Ukraine there is a need for changes in the management system of the enterprises' activities. They consist in shifting the centre of decision making and responsibility for the consequences of such decisions at the primary level management, i.e. the company. In particular, for the successful functioning of agricultural enterprises need to make daily on-farm monitoring and examination of the processes and activities in General. Reforming agricultural enterprises led to new forms of economic management in rural areas, which requires modern approaches to doing business. The owners are interested, above all, assessment of the activities of

management personnel, as the company's achievements depend on the effectiveness of the management system and the effectiveness of management decisions. The managers of the enterprises there is a need for prediction and assessment of possible risks and the creation of effective management system that cannot be implemented without the necessary internal controls over the activities, through the creation of internal audit service. The goal of the article is to reveal the nature of internal audit and to show the necessity of creation of internal audit service in agricultural enterprises, and to identify problematic aspects of its functioning in the industry of agriculture.

Internal audit is the activity of providing independent and objective assurance and consulting services designed to improve the functioning of the enterprise. Internal audit contributes to the achievement of company objectives by applying a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and corporate governance. The formation and implementation of internal audit in the enterprise is determined by many factors, namely: the size and scope of activity of the enterprise, the complexity of the organizational structure, the availability of funds and actual needs of the administration. At the same time, the integrated interaction of the internal audit service with other departments and enterprise systems will enable it effectively to perform control functions in the interests of the owner.

The introduction of agricultural enterprises internal audit has great prospects. After all, the proper organization of internal audit contributes to more efficient operation of the enterprise, increasing the responsibility of running this enterprise for their actions, preventing the occurrence of negative phenomena related to the activities of the enterprise. Effective internal audit can reduce the cost to the company and to provide her with yield enhancement, to discover reserves and the most promising directions of development of production, improve the qualification level of on-farm services. Consequently, internal audit will contribute to the successful development of the company in the fierce competition and the impact of various risks on activity of the agricultural enterprise.

Keywords: internal control, internal audit, internal audit system, agricultural enterprise

Михальчишина Л.Г., Потапова И.В.

СУЩНОСТЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И ЕГО РОЛЬ ДЛЯ СЕЛЬСЬКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье раскрыта сущность внутреннего аудита как составляющей внутреннего контроля. На основе проведенного анализа научной и специальной литературы определена необходимость внедрения внутреннего аудита на предприятиях аграрного сектора с целью своевременного обеспечения собственников необходимой и достоверной информацией о производственно-финансовую деятельность предприятия.

Ключевые слова: внутрихозяйственный контроль, внутренний аудит, система внутреннего аудита, сельскохозяйственное предприятие

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. В сучасних умовах економіки України виникає необхідність змін в системі управління діяльністю підприємств. Вони полягають у перенесенні центра прийняття рішень та відповідальності за наслідки таких рішень на первинну ланку управління, тобто підприємство. Зокрема, для успішного функціонування сільськогосподарського підприємства необхідно здійснювати повсякденний внутрішньогосподарський контроль та експертизу, як окремих процесів, так і діяльності в цілому. Реформування сільськогосподарських підприємств призвело до нових форм господарювання в сільській місцевості, що потребує сучасних підходів до ведення бізнесу. Власників цікавить, насамперед, оцінка діяльності управлінського персоналу, оскільки досягнення підприємства залежать від результативності системи управління та ефективності управлінських рішень. Перед керівниками підприємств виникає необхідність прогнозування та оцінки можливих ризиків і створення ефективної системи управління, що неможливо здійснити без необхідного внутрішнього контролю за діяльністю, шляхом створення служби внутрішнього аудиту.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблему впровадження системи внутрішнього аудиту та її необхідність визначають усі науковці, які займаються вивченням бухгалтерського обліку та аудиту [6]. Роль внутрішнього аудиту в розвитку господарської діяльності досліджували багато науковців, економістів, зокрема, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач, В.В. Сопко, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Кузьмінський, В.П. Завгородній. Однак, варто відзначити, про відсутність детального розгляду механізму організації та здійснення внутрішнього аудиту на підприємствах аграрного сектору. А також «практиків» детальніше цікавить питання необхідності внутрішнього аудиту в аграрному підприємстві [9]. Тому методичні положення, пов'язані із внутрішнім аудитом, потребують подальшого дослідження і доповнення.

Цілі статті – розкрити сутність внутрішнього аудиту та показати необхідність створення служби внутрішнього аудиту в аграрних підприємствах, а також визначити проблемні аспекти його функціонування в галузі сільського господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В умовах реформування аграрних підприємств, посилення їх самостійності, появи суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм власності в структурі економічного контролю внутрішньогосподарський контроль повинен займати одну з ключових позицій. Вивчаючи господарську діяльність аграрного підприємства через систему внутрішньогосподарського контролю, опрацьовуються заходи по запобіганню псування і крадіжок продукції та матеріалів, по збереженню ресурсів, при цьому зосереджується увага на попередженні виникнення відхилень від установлених нормативних актів, оптимальних параметрів функціонування підприємства. Існуючі методи і форми економічного контролю не задовольняють інформаційні потреби сучасних власників сільськогосподарських підприємств, які прагнуть отримувати більш якісну та системну фінансову оцінку господарських процесів, мати можливість своєчасно попереджати фінансові зловживання та протистояти фактам шахрайства. Тому, виникає потреба у внутрішньому аудиті, який на сьогодні розвивається лише на тих аграрних підприємствах, де керівники розуміють його сутність, необхідність та величину потенціалу.

Внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності підприємства [10]. Внутрішній аудит сприяє досягненню підприємством поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки й підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю й корпоративного управління.

Якщо розглядати нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту, то можна стверджувати, що воно фактично відсутнє. На законодавчому рівні внутрішній аудит закріплено лише для банківських установ та органів державного управління. Для інших суб'єктів господарювання питання внутрішнього аудиту є нерегульовані. Відсутність правових норм, які б стосувалися внутрішнього аудиту, а також уповноваженого органу, який би здійснював розробку методики його організації та здійснення призвела до того, що на практиці внутрішній аудит ототожнюють із внутрішньогосподарським контролем і реорганізують систему

внутрішнього контролю у систему внутрішнього аудиту.

Україна визнається на світовому ринку, як розвинута аграрна держава, що має потребу та можливість залучення вітчизняних і іноземних інвестицій в галузь АПК [1]. І відповідно до міжнародних стандартів розміщення інвестицій, як наслідок, вимагає проведення різноманітних аудиторських послуг. Розвиток галузі на пряму залежить від функціонування її підприємств на валютному, кредитному ринку, ринку цінних паперів, ф'ючерсних угод, інших фондових ринках, що зумовлює необхідність проведення різнобічних економіко-правових консультацій керівництву підприємства внутрішніми аудиторами та підтвердження достовірності інформації, щодо фінансово-господарської діяльності аграрних підприємств.

Разом з цим слід зазначити значний вплив специфіки галузі та присутніх ризиків на організацію та методологію внутрішнього аудиту [5]. Аграрні підприємства потребують створення дієвого механізму, для контролю ідентифікованих ризиків. Процес ідентифікації ризиків є річним або щоквартальним процесом і внутрішній аудит часто є джерелом моніторингу поточного стану ризиків. Він може зібрати додаткову інформацію стосовно моніторингу деякого ідентифікованого ризику, можливим є застосування перевірки, для кращого розуміння природи області ризику. Внутрішній аудит при виконанні інформаційної та консультаційної функції сприяє здійсненню управління ризиками (табл. 1).

Таблиця 1

Внутрішній аудит як засіб управління ризиками аграрного підприємства

№ п/п	Ризики аграрного підприємства	Можливості внутрішнього аудиту для врахування та попередження ризиків
1.	Сезонність	Внутрішній аудитор має забезпечити стратегічне управління платоспроможністю аграрних підприємств та розробити шляхи подолання неритмічності збуту і надходження виручки від реалізації.
2.	Природно-кліматичні умови (температура, вологість, якісний склад ґрунтів, стихійні лиха та інше)	Ці чинники обґрунтовують доцільність прогнозування у прийнятті рішень та забезпечення їх максимальної гнучкості під впливом непередбачуваних обставин, викликаних несприятливими природно-кліматичними умовами та можливістю виправлення.

Продовження табл. 1

3.	Специфічні об'єкти обліку, такі як земля, біологічні активи і т.п.	Аудитор має врахувати особливості таких об'єктів під час складання стратегії розвитку підприємства та пошуку невикористаних резервів.
4.	Наявність спеціальних пільгових режимів оподаткування господарюючих суб'єктів, дотаційних механізмів.	Внутрішній аудитор може займатись податковим плануванням, знизити податковий тягар, не порушуючи закон. У будь-якої компанії є невикористані резерви для зменшення податкового тягара: дроблення бізнесу, нарахування зарплати через договір оренди з співробітниками, включення витрат на мобільний зв'язок до складу витрат, тощо. Задача внутрішнього аудиту – стежити, щоб податкова оптимізація не перетворилася на податкову мінімізацію.

**Джерело: Складено авторами за [5]*

Використовуючи систематичний та послідовний підхід внутрішній аудит повинен оцінювати та сприяти удосконаленню процесів корпоративного управління ризиками та контролю [4].

Зазначене вище дає підстави виділити аграрний аспект аудиторської діяльності, а також специфічного спрямування завдання внутрішнього аудитора, що забезпечує можливість більш якісно забезпечити аграрний сектор аудиторськими послугами, підготовкою кадрів з відповідною спеціалізацією, в тому числі внутрішніх аудиторів, а також методичними розробками та інформаційними ресурсами, що стосуються специфіки аудиту саме в аграрному секторі [1].

Оцінюючи необхідність та форми впровадження внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві варто зазначити, що це вирішує його власник (керівник), виходячи зі специфіки діяльності підприємства та завдань, які покладені на внутрішній аудит (службу внутрішнього аудиту). Але організація такої служби ще не гарантує ефективного виконання нею визначених функціональних обов'язків [3]. В даному випадку важливою передумовою є створення цілісної системи внутрішнього аудиту з врахуванням усіх її найважливіших складових: методологічної, організаційної, інформаційної та технічної.

Дослідження аграрного сектора України дозволило виявити концентрацію земельних ресурсів і капіталів, тобто формування агрохолдингів, які є інвестиційно привабливі, висококонкурентні

інтегровані структури нового типу. Вони роблять значний внесок у забезпечення продовольчої безпеки України, технічне та технологічне переоснащення галузей аграрного сектору, а також збільшення експортного потенціалу держави. Наразі в Україні функціонує близько 100 потужних агрохолдингів, джерелом інвестицій яких є капітал, залучений через емісію та розміщення їх акцій на фондових біржах за кордоном. Акції найбільших українських агрохолдингів, таких як «UkrLandFarming», «Кернел», «Мрія», «МПХ», «Миронівський хлібопродукт», «Астарта» [8] та інших котируються на Лондонській, Франкфуртській та Варшавській фондових біржах, що створює значні переваги у інноваційно-інвестиційній діяльності цих агроформувань.

У 2014 році аграрії зіткнулися з низкою труднощів: соціально-економічна криза, втрата Криму (125 тис. га.), військові дії на сході позначилися на роботі всіх українських агрохолдингів. За даними консалтингової компанії УкрАгроКонсалт, в першому кварталі цього року всі найбільші агрохолдинги повідомили про збитки із-за знецінення гривні [7]. На фондових ринках українські агрохолдинги переживають глибоку кризу. Ціни акцій стрімко падають у всіх публічних аграрних компаніях України на всіх біржах. Одна з найбільших українських агрокомпаній Агрохолдинг Мрія вже допустила технічний дефолт: не виплатила вчасно процентні і амортизаційні платежі ряду власників єврооблігацій (загальна сума випуску \$400 млн.). Економісти ж переконані, що цим шляхом може піти і ще декілька офіційно визнаних боржників українського агросектора (наприклад, «Кернел», «Астарта», тощо). У цій ситуації впровадження та систематичне проведення внутрішнього аудиту дозволить виявити приховані резерви бізнесу та розробити шляхи оптимізації чисельності персоналу, провести моніторинг поточного стану активів підприємства, резервів не використаних засобів та джерел підприємства, аудитор допоможе знизити податковий тягар, не порушуючи закон [2].

Отже, потреба у створенні внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві очевидна і зумовлена тим, що для досягнення розробленої стратегії розвитку та забезпечення реалізації прийнятих управлінських рішень підприємства внутрішньогосподарський контроль, який в основному здійснюється керівниками структурних підрозділів,

функціональних відділів, а також бухгалтерією підприємства, вважається недостатнім [9]. Адже вони не в змозі в повному обсязі реалізувати функцію внутрішньогосподарського контролю.

У сучасних умовах забезпечити потребу управлінського персоналу в якісній розробці та ефективній реалізації стратегічних рішень, стійкому розвитку й надійному функціонуванні аграрного підприємства в умовах жорсткої конкуренції може лише внутрішній аудит як одна зі складових внутрішньогосподарського контролю. Внутрішньому аудиту властива максимальна гнучкість, можливість виправлення помилок і удосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства. Саме завдяки цим властивостям внутрішній аудит має значний потенціал для подальшого впровадження його на підприємствах України [6].

Власник підприємства за відсутності внутрішнього аудиту втрачає частину недоотриманого прибутку через роздутий штат, дублювання функцій, операції між пов'язаними сторонами, умови яких не вигідні підприємству і т.п. При цьому, щоб отримувати об'єктивні результати перевірок, важливо, щоб підрозділ внутрішнього аудиту був підзвітний безпосередньо власнику. Але враховуючі усі переваги впровадження системи внутрішнього аудиту існують і певні перешкоди [1]: невелика кількість кваліфікованих аудиторів, неефективність діючої нормативно-правової бази, брак достатнього досвіду аудиторської діяльності, відсутність типових форм документів з внутрішнього аудиту, тощо.

Висновки. Формування та здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві визначається багатьма чинниками, а саме: розмірами та масштабами діяльності підприємства, складністю організаційної структури, наявністю коштів та власне потребами самого керівництва. Водночас, інтегральна взаємодія служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами і системами підприємства дозволить їй ефективно виконувати функції контролю в інтересах власника.

Впровадження на сільськогосподарських підприємствах внутрішнього аудиту має великі перспективи. Адже, належна організація внутрішнього аудиту сприяє більш ефективній діяльності підприємства, підвищуючи відповідальність працюючих даного підприємства за свої вчинки, запобігаючи виникненню негативних явищ, пов'язаних з діяльністю підприємства.

Ефективний внутрішній аудит може зменшити витрати компанії та забезпечити їй збільшення прибутковості, виявити резерви і найбільш перспективні напрями розвитку виробництва, підвищити кваліфікаційний рівень внутрішньогосподарських служб. Отже, внутрішній аудит сприятиме успішному розвитку компанії в умовах жорсткої конкурентної боротьби та посилення впливу різного роду ризиків на діяльність аграрного підприємства.

1. Бондар М.І. Аудит в АПК/ М. І. Бондар // Навч. посібник. — К.: КНЕУ. - 2003. — С. 188.
2. Внутренний аудит – это решение проблем, а не источник дорогих справок. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.bakertilly.ua](http://www.bakertilly.ua).
3. Дмитренко О.М. Формування системи внутрішнього аудиту на підприємстві / О.М. Дмитренко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2013. - № 2(5). - С. 116-126.
4. Дорош Н.І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві/ Н.І. Дорош //Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. - 2014 - №44 - С. 148-152.
5. Мазур Н.А. Класифікація ризиків аграрного підприємства для цілей бухгалтерського обліку/ Н.А. Мазур // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2014. - №2. – С. 1264-1268.
6. Максименко І.Я. Внутрішній аудит: підвищення ефективності роботи та забезпечення прибутковості підприємства / І.Я. Максименко // Сталий розвиток економіки. – 2013. - № 18. – С. 294-296.
7. Рейтинг должников: у кого из украинских агрохолдингов долг больше. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukragroconsult.com>.
8. ТОП-100 Найбільших агрохолдингів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.zerno.org.ua](http://www.zerno.org.ua).
9. Чуенков А. Є. Необхідність створення внутрішнього аудиту як суб'єкта внутрішньогосподарського контролю / А.Є. Чуенко // Економічний часопис – XXI. – 2010. - № 9. – С. 58-62.
10. Шрам Т.В. Необхідність організації внутрішнього аудиту з метою підвищення ефективності управління підприємством / Т.В. Шрам // Ефективна економіка. – 2014. - №3. – С. 1-4.