

зняних споживачів якісною продукцією, забезпечення продовольчої безпеки країни. Збільшення випуску продукції, в першу чергу залежить від зниження вартості кормів та підвищення продуктивності птиці. Завдяки скоростиглості та високій якості продукції птахівництва, ця галузь займає пріоритетне місце серед галузей тваринництва. За даними ФАО (Продовольча та сільськогосподарська організація ООН, від англ. Food and Agriculture Organization) щорічний приріст продукції птахівництва складає для яєць 3-3,5, для м'яса 4,4% [4, с.4]

Висновки. Становлення цивілізованого ринку в Україні в галузі промислового птахівництва вимагає напрацювань нових підходів організації промислового виробництва. Вироблення нової стратегії аграрної політики, спрямованої на формування продовольчої безпеки країни, політики підтримки вітчизняного виробника, перебудову на державному рівні економічних соціальних та правових відносин на продовольчому ринку, форму-

вання продуманої інвестиційної політики та конкурентного середовища. Тому в умовах кризового стану та становлення ринкової економіки у виробництві необхідне регулювання всіх процесів ринку продукції птахівництва на державному рівні, що здійснюється в таких напрямках:

Державне регулювання цін на основні фактори виробництва (корм, електроенергію, медпрепарати та ін.).

Державна дотація на основні фактори виробництва (корм та ін.)

Розробка та втілення в дію програми розвитку птахівництва з залученням місцевих та централізованих бюджетів.

Цільова фінансова допомога.

Регулювання ціни на продукцію.

Врахування в державних програмах різних видів та розмірів квот на продукцію птахівництва.

На підприємствах доцільно використовувати нові підходи до планування діяльності підприємств.

Список використаної літератури:

1. Україна у цифрах у 2010 році: статистичний довідник/Державний комітет статистики України. - Київ : Держкомстат України, 2010.
2. Статистичний щорічник Сумської області за 2010 рік : статистичний збірник / Державний комітет статистики України. Головне управління статистики у Сумській області; ред. Л.І.Олехнович; відповід. за вип. Г. М. Берестовська. - Суми : Головне управління статистики у Сумській області, 2011. - 672 с.
3. www.ukrstat.gov.ua - офіційний сайт Державного комітету статистики.
4. Вербицький С. Птахівництво: сучасний стан та прогнози/С.Вербицький, Шевченко // Птахівництво. – Вересень 2008. – С. 4-7.

В статті проведено детальний аналіз стану та особливостей розвитку ринку продукції птицеводства в Сумській області. Досліджено проблеми розвитку отрасли птицеводства. Намечены направления влияния на рынки продукции птицеводства в условиях нестабильного развития отрасли.

The article by detailed analysis and features of the market of poultry products in the Sumy region. The problems of poultry industry. The directions of the impact on trade of poultry products in the unstable development branch.

Рецензент: д.е.н., професор Михайлова Л.І.

Дата надходження до редакції: 22.03.2012 р.

УДК 657.633

НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

В. П. Гончар, старший викладач, Сумський національний аграрний університет

Запропоновано класифікацію нормативно-правового забезпечення системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств; встановлено основні проблеми нормативного регулювання внутрішнього контролю та запропоновано шляхи їх вирішення

Постановка проблеми у загальному вигляді. Система внутрішнього контролю будь-якого підприємства повинна бути гарантом своєчасного і точного інформування про виконання підконтрольними об'єктами вказівок керівництва та виявлення відхилень в діях таких об'єктів. В

той же час, організація і функціонування самої системи контролю також повинна відповідати певним параметрам і потребує координації та регулювання.

Правові засади регулювання внутрішнього контролю викладені в законодавчо-нормативних

актах. Крім того, на рівні підприємства також повинна бути створена відповідна нормативна база. Нажаль, в сільському господарстві багато підприємств мають проблеми з нормативним забезпеченням внутрішнього контролю. Так, за результатами проведеного нами анкетування, на потребі розробки внутрішньої нормативної бази, щодо регулювання діяльності суб'єктів внутрішнього контролю, наголошують 12,9% опитаних фахівців сільськогосподарських підприємств [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В фаховій літературі постійно здійснюється огляд та аналіз нормативно-правової бази з обліку і контролю. Значна увага приділяється регулюванню державного фінансового контролю, незалежного аудиту, бухгалтерського обліку. Натомість, проблема нормативного забезпечення функціонування внутрішнього контролю досліджена недостатньо. Серед науковців, в працях яких висвітлювалось дане питання, можна назвати М.Г. Белова [5], Н.Г. Виговську [7], В.А. Дерія [3], С.В. Івахненко [10], Р.О. Костирка [2], В.П. Пантелеєва [4] та інш. Особливої актуальності набуває зазначена проблема з огляду на предмет нашого дослідження – діяльність сільськогосподарських підприємств. Крім того, стан правового регулювання внутрішнього контролю потребує постійного моніторингу через часті зміни вітчизняної законодавчо-нормативної бази.

Формулювання цілей статті. Метою статті є аналіз та класифікація нормативно-правового забезпечення функціонування внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств, виявлення основних проблем нормативного регулювання та пошук шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Вітчизняні та зарубіжні вчені виділяють від трьох до п'яти рівнів нормативного регулювання внутрішнього контролю. Костирка Р.О. [2], наголошуючи на потребі організації контрольно-аналітичної системи, орієнтованої на формування протиризикового механізму управління економічним потенціалом підприємства, пропонує упорядкувати нормативно-правове забезпечення за такими рівнями: міжнародний – міжнародні стандарти; державний – національні нормативно-правові акти; недержавний – внутрішні стандарти.

Більш широкий та деталізований класифікаційний підхід використовує В.А. Дерія [3]. На думку автора, нормативно-правове забезпечення обліку і контролю за витратами та доходами підприємств слід класифікувати за такими рівнями: 1) міжнародні або континентальні; 2) загальнодержавні (національні); 3) галузеві (відомчі); 4) регіональні (обласні, районні); 5) внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові). Слушною, на наш погляд, є пропозиція автора виділити в окрему групу галузеві (відомчі) нормативно-правові акти. Натомість, спірною виглядає пропозиція щодо виокремлення регіональних документів. Зазвичай

накази та розпорядження обласного (районного) чи місцевого рівнів направлені на регулювання самої господарської діяльності підприємств, а не на систему їх управління, контролю чи обліку.

Розглянуті вище класифікації безумовно мають як практичну, так і теоретичну цінність, і, хоча, охоплюють тільки окремі напрями контролю, але можуть бути поширені і на всю групу нормативних документів щодо регулювання внутрішнього контролю. В цілому, генезис правового поля, щодо функціонування внутрішньогосподарського контролю, досліджував В.П. Пантелеєв [4, С. 20-31]. На думку вченого існують чотири рівні нормативного регулювання внутрішньогосподарського контролю:

I рівень. Міжнародні угоди; INTOSAI; COSO; МСБО, МСА, Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні; Господарський, Бюджетний та Цивільний кодекси України; Кодекс законів України про працю; Закони України «Про господарські товариства», «Про підприємства», «Про аудиторську діяльність», «Про банки і банківську діяльність», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про захист економічної конкуренції», «Про державну контрольно-ревізійну службу».

II рівень. ПС(Б)О за визначеними напрямками обліку та звітності.

III рівень. План рахунків бухгалтерського обліку; Інструкція з обліку об'єктів; інструкція по інвентаризації; положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції; рішення АПУ; Принципи корпоративного управління; ДСТУ; ISO; Показник професійних назв робіт за кодами професій; Державний класифікатор України.

IV рівень. Статут підприємства; установчий договір; наказ про облікову політику; політика підприємства щодо контролю; положення про ревізійну комісію, відділ внутрішнього аудиту, інвентаризаційну комісію, конфліктну комісію; посадові інструкції; положення про підрозділ; внутрішні стандарти; програмне забезпечення з контролю та внутрішнього аудиту; класифікатор порушень; перелік причин і типів господарських порушень; перелік винуватців; положення про внутрішню звітність; кодекс професійної етики працівників підрозділу внутрішнього контролю [4, С. 23].

Позицію В.П. Пантелеєва поділяють і російські науковці. Белов М.Г. [5] зазначає, що діюча (в Російській Федерації (РФ) – авт.) система нормативного регулювання внутрішнього контролю, як і бухгалтерського обліку, включає ті ж чотири рівні і, багато в чому, є загальною, хоча має і ряд суттєвих відмінностей.

Чотириохрівневу класифікацію нормативного регулювання бухгалтерського обліку в РФ, про яку говорить М.Г. Белов, розглядають російські вчені Т.Б. Кувалдіна і С.Є. Метелев [6]. Такими рівнями вони називають: 1) законодавчі акти,

Укази Президента, Постанови Уряду РФ; 2) національні стандарти з бухгалтерського обліку; 3) методичні рекомендації (вказівки), інструкції; 4) робочі документи з бухгалтерського обліку самої організації.

На наш погляд, класифікація за рівнями нормативного регулювання внутрішнього контролю, що запропонована В.П. Пантелєєвим, також не позбавлена недоліків. По-перше, автор не дає узагальнюючої назви запропонованим рівням нормативного регулювання, що є теоретичним прорахунком. По-друге, представлена класифікація містить окремі суперечливі моменти та неточності. По-третє, враховуючи постійні зміни в законодавстві, запропонований автором перелік нормативних документів потребує доповнення та уточнення.

Ми вважаємо спірною позицію, щодо включення до нормативного регулювання внутрішнього контролю документів, які регламентують бухгалтерський облік. Якщо документи з організації обліку ще можна розглядати як одні з тих, що регламентують і організацію внутрішнього контролю, то документи з методології бухгалтерського обліку та звітності не мають відношення до регулювання контролю. Тому, на наше переконання, такі нормативні документи як МСБО, Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, ПС(Б)О, План рахунків бухгалтерського обліку, положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції повинні бути виключені з представленої класифікації.

Закон України «Про банки і банківську діяльність» є правовою базою для організації і здійснення внутрішнього контролю в банківських установах, тому включати його до нормативного регулювання «внутрішньогосподарського» контролю вважаємо недоречним. Бюджетний, Цивільний кодекси України, Закони України «Про захист економічної конкуренції» та «Про державну контрольно-ревізійну службу» також не відносяться до нормативних документів з регулювання внутрішньогосподарського контролю.

В МСА, Законі України «Про аудиторську діяльність», рішеннях АПУ викладені організаційно-правові і методологічні засади аудиторської діяльності. Як відмічає Н.Г. Виговська [7, С. 391], існуючі стандарти аудиторської діяльності орієнтовані на професійних аудиторів і відображають сутність системи внутрішньогосподарського контролю в плані вимог до її оцінки, що пред'являються зовнішніми аудиторами, чого недостатньо для методологічної основи формування та удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю підприємств. Разом з цим зазначимо, що внутрішні аудитори повинні керуватись в своїй діяльності Міжнародними професійними стандартами внутрішнього аудиту, які розроблені Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors (IIA) [8].

Назви окремих документів, наведені в класифікації В.П. Пантелєєва, є некоректними. Так «INTOSAI» (The International Organization of Supreme Audit Institutions) - це назва Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, якою затверджені Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, Стандарти аудиту державних фінансів та Кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектора. «COSO» (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) - Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея (США), яким розроблена «Інтегрована (концептуальна) основа внутрішнього контролю». «ISO» (The International Organization for Standardization) - Міжнародна організація зі стандартизації, якою розроблені відповідні стандарти. Під «інструкцією по інвентаризації», напевно, малась на увазі Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94. № 69. «Інструкція з обліку об'єктів», «програмне забезпечення з контролю та внутрішнього аудиту», «перелік винуватців» - взагалі загадкові документи.

Незважаючи на зазначені недоліки не можна не погодитись з вченим, що встановлені рівні регулювання внутрішнього контролю на підприємстві окреслюють загальні параметри господарських відносин. Держава регулює тільки основні аспекти контрольного процесу на підприємстві, залишаючи вибір конкретного варіанта організації контролю за власником. Тому виконання вимог нормативно-правових актів стає важливою складовою мети внутрішнього контролю підприємства. Враховуючи вимоги до контролю, встановлені на вищих рівнях державного регулювання, підприємство самостійно визначає організаційні засади контролю, що закріплюються його внутрішніми регламентами. При цьому, у підприємства є можливість, з огляду на особливості своєї діяльності, завдання, які можуть стати актуальними через певний період часу, обрати власний варіант внутрішньогосподарського контролю [4, С. 26].

Протягом останніх років у світі зростало усвідомлення важливості внутрішнього контролю як ключового компоненту управління ризиками. Зараз широко визнається, що продумана система внутрішнього контролю сприяє безпеці інвестицій акціонерів і активів компанії. Внутрішній контроль також підвищує ефективність і дієвість операцій, допомагає гарантувати надійність внутрішньої і зовнішньої звітності та сприяє дотриманню законів і нормативних актів. Система внутрішнього контролю – це невід'ємний компонент інтегрованої системи управління ризиками і корпоративного управління. Таке зростання усвідомлення стало причиною розширення обсягів міжнародних

принципів та інструкцій щодо внутрішнього контролю. Ключовими серед них є:

- у США – Інтегрована система внутрішнього контролю, підготовлена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO); Акт Сарбейнса-Окслі (SOXs) (2002р.);

- у Великобританії – Інструкції з внутрішнього управління Торнбулла; Комбінований кодекс корпоративного управління, виданий Радою з фінансової звітності Великобританії (оновлений у червні 2008 р.);

- у ЄС – Декларація Європейського форуму з

корпоративного управління щодо управління ризиками і внутрішнього контролю; 8-ма Директива Закону про компанії в ЄС (2006 р.) [9, С. 9-10].

Критичний аналіз розглянутих класифікацій нормативного регулювання внутрішнього контролю дає підстави для висловлення власної позиції з цього приводу. На нашу думку, нормативно-правове забезпечення організації і функціонування системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств доцільно поділити на три рівні (рис. 1).

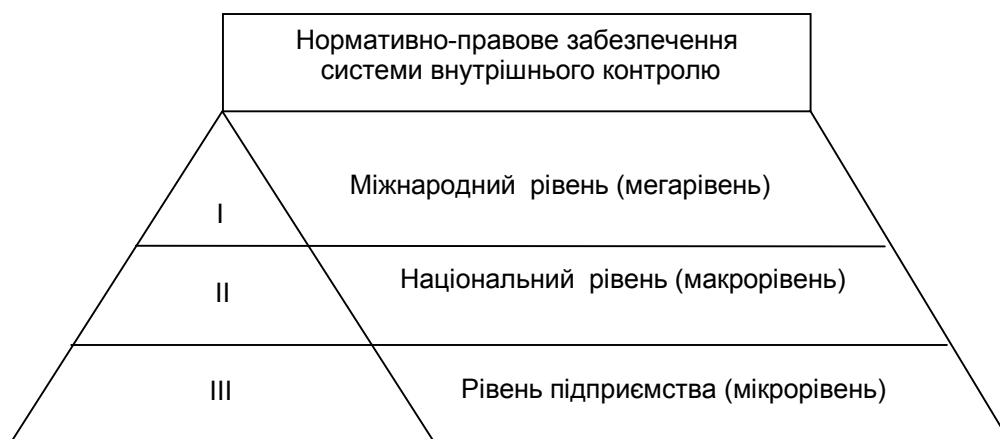


Рис. 1. Модель нормативно-правового забезпечення системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств (авторська розробка)

Перший рівень - міжнародний (мегарівень). До цього рівня належать наступні документи:

Інтегрована (концептуальна) основа внутрішнього контролю, підготовлена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO, США),

Закон (Акт) Сарбейнса-Окслі (SOX, США),
Інструкції з внутрішнього управління Торнбулла (Керівництво Торнбулла) (Великобританія),

Комбінований кодекс корпоративного управління, виданий Радою з фінансової звітності (Великобританія),

Декларація Європейського форуму з корпоративного управління щодо управління ризиками і внутрішнього контролю (ЄС),

8-ма Директива Закону про компанії (ЄС) .

Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту (США).

Міжнародні (зарубіжні) нормативні документи можуть мати або безпосередній вплив на організацію і функціонування внутрішнього контролю вітчизняних суб'єктів господарювання, або їх положення можуть використовуватись як приклад та основа для розробки внутрішніх стандартів і нормативів з контролю в українських підприємствах.

Так, базою для оцінки корпоративних систем контролю згідно із Законом Сарбейнса-Окслі є Інтегрована (концептуальна) основа внутрішнього контролю, підготовлена Комітетом спонсорських

організацій Комісії Тредвея. Крім того, Закон Сарбейнса-Окслі також дозволяє використовувати як концептуальну основу британський нормативний документ - «Керівництво Торнбулла» (The Turnbull Guidance). В свою чергу, дотримання вимог Закону Сарбейнса-Окслі є обов'язковим для всіх підприємств, які розміщують свої акції на американських фондових біржах.

Прийняття Закону Сарбейнса-Окслі спричинило появу подібних нормативних актів в інших країнах. Проте, незнання та нерозуміння вимог цього закону, обумовлене відсутністю офіційного перекладу тексту документу та публікацій в фахових виданнях, присвячених практиці його застосування, є однією з причин того, що дуже обмежена кількість українських компаній здійснюють початкове розміщення акцій на американських біржах. Українські компанії використовують для цього інші біржі, зокрема Лондонську фондову біржу, таким чином обмежуючи собі доступ до потенційних інвестицій [10].

Дослідження Міжнародної фінансової корпорації [9; С. 11] показують, що разом з тим, як усвідомлення появи «передового досвіду» у сфері внутрішнього контролю і пов'язаних з цим законодавчих/регуляторних вимог зростає, ті країни, які не дотримуються такої практики або не рухаються у напрямі до її дотримання, стикаються з конкурентними недоліками у сфері залучення іноземних інвестицій або мають неадекватно ви-

соку «премію за ризик» у зв'язку з інвестиційним рішенням.

Другий, національний рівень (макрорівень) представлений такими законодавчо-нормативними актами:

Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436-IV,

Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. № 1576-XII,

Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI,

Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 р. №469/97-ВР,

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996- XIV,

Принципи корпоративного управління, затверджені рішенням ДКЦПФР від 11.12.2003 р. № 571

Примірне положення про ревізійну комісію акціонерного товариства, в статутному капіталі якого державна частка перевищує 50 відсотків, затверджене наказом Фонду державного майна України від 29.12.2009 р. № 2084,

Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69,

Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства затверджені наказом Мінагрополітики від 17.12.2007 р. № 921,

Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, затверджений Наказом Мінпраці та соціальної політики України від 16.02.1998 р. №24.

З огляду на незначну кількість галузевих нормативно-правових актів ми вважаємо за недоцільне виділяти їх в окрему класифікаційну групу (галузевий рівень). Більшість з вітчизняних нормативних документів містять положення, що торкаються організаційних аспектів внутрішнього контролю. І тільки два документи - Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства та Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, регулюють окремі методичні питання здійснення внутрішнього контролю. Нажаль, ні на загальнодержавному, ні на галузевому рівні немає нормативного документу, який би комплексно врегульовував методику проведення внутрішнього контролю в вітчизняних сільськогосподарських підприємствах.

Крім того, аналіз національного законодавства свідчить про послаблення вимог щодо регулювання внутрішнього контролю. Так, з метою

проведення перевірки фінансово-господарської діяльності акціонерних товариств законодавцями скасовано вимогу обов'язковості обрання ревізійної комісії (ревізора). Тепер це питання віддано на розсуд загальних зборів акціонерних товариств [11]. Таку тенденцію ми вважаємо негативною. Послаблення законодавчих вимог, призведе до безконтрольності, порушень та зловживань. Стан внутрішнього контролю, особливо в сільському господарстві, і без того, знаходиться на неналежному рівні та потребує нормативної підтримки.

Цікавим є досвід Російської Федерації зі створення і організації діяльності ревізійних спілок сільськогосподарських кооперативів та саморегулювальних організацій (СОР) таких ревізійних спілок. У відповідності з Федеральним законом «Про сільськогосподарську кооперацію» від 08.12.1995 року № 193-ФЗ (зі змінами від 18.12.2006 року) [12] ревізійні спілки сільськогосподарських кооперативів здійснюють ревізію фінансово-господарської діяльності кооперативів, що входять до їх складу, координацію цієї діяльності, представлення та захист майнових інтересів кооперативів та інш. Ревізійна спілка створюється за ініціативи не менше ніж 25-ти кооперативів-засновників. Членство кооперативу в одній з ревізійних спілок кооперативів є обов'язковим. В протилежному випадку кооператив підлягає ліквідації в судовому порядку. Ревізії здійснюються ревізорами-консультантами, які є працівниками ревізійних спілок (не менше трьох штатних одиниць) або залучаються зі сторони на підставі громадянсько-правових угод [12].

Згідно Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» [13] для контролю за фінансово-господарською діяльністю кооперативу з числа його членів повинна обиратись ревізійна комісія (ревізор). Як правило, професійний рівень таких ревізорів в питаннях внутрішнього контролю є низьким. Не даремно на проблему підвищення кваліфікації бухгалтерів та внутрішніх контролерів вказують 30,7% опитаних нами фахівців сільськогосподарських підприємств [1]. З огляду на зазначене, вважаємо корисним впровадження російського досвіду щодо створення ревізійних спілок сільськогосподарських кооперативів в вітчизняну практику.

Разом із зазначеним вище можна як погодитись, так і заперечити позицію В.П. Пантелеєва, що відсутність у нормативно-правових актах жорсткого тлумачення засад контролю підприємства і недирективний, рекомендаційний характер більшості цих актів створюють можливості для запровадження належних підходів до побудови таких засад [4; С. 30-31]. Дійсно, відсутність жорстких рамок дозволяє підприємствам розробляти власні підходи до побудови засад внутрішнього контролю з урахуванням специфіки господарської діяльності. Але чи будуть такі підходи належні-

ми? Практика показує, що дуже часто підхід власників (керівництва) до організації внутрішнього контролю на підприємстві є формальним.

Проведені нами дослідження [1] свідчать, що зараз, коли відмінена обов'язкова вимога щодо щоквартального проведення інвентаризацій касової готівки, планові інвентаризації каси один раз в рік проводить 44,3% сільськогосподарських підприємств Сумської області. Більше одного разу в рік такі інвентаризації здійснюють 55,7% підприємств. Ситуація з проведенням раптових інвентаризацій ще гірша. Один раз в рік раптові інвентаризації каси проводять 22,9% підприємств, більше одного разу в рік – 20%, не проводять – 57,1%. Треба відзначити, що більше половини підприємств, з тих, що проводять протягом року більше ніж одну планову перевірку каси, раптових інвентаризацій каси не здійснюють.

Таким чином, ми вважаємо, що загальнодержавними та галузевими законодавчо-нормативними документами повинна бути врегульована обов'язковість здійснення внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах всіх форм власності, встановлені його організаційно-методологічні засади з урахуванням організаційно-правових форм підприємств, розроблені рекомендації щодо методики проведення та внутрішнього нормативного забезпечення.

Третій рівень нормативного забезпечення внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств (мікрорівень), в умовах вітчизняного правового поля, що потребує вдосконалення, підприємства можуть розробляти на основі положень діючих національних та міжнародних нормативних актів. Враховуючи здобутки попередників [4; 7], зазначимо, що такими документами можуть бути:

- Установчий договір,
- Статут підприємства,
- Положення про систему внутрішнього контролю,
- Положення про підрозділ внутрішнього контролю (аудиту),
- Положення про ревізійну комісію,
- Положення про інвентаризаційну комісію,
- Посадові інструкції внутрішніх контролерів (аудиторів),
- Внутрішні стандарти контролю (аудиту),
- Кодекс професійної етики працівників підрозділу внутрішнього контролю (аудиту),
- Наказ про облікову політику з додатками (планом-графіком проведення інвентаризації, графіком документообігу та інш.),
- Положення про внутрішню звітність,
- Класифікатор порушень,
- Перелік причин і типів господарських порушень.

Наведений перелік не є вичерпним, а лише орієнтовним. В кожному сільськогосподарському підприємстві на розсуд власників (керівництва)

необхідно розробити індивідуальний пакет таких документів, враховуючі форму власності, організаційно-правову форму, вид діяльності та особливості організаційної та управлінської структур.

Висновки. Проведені дослідження дають підстави для класифікації нормативно-правового забезпечення організації і функціонування системи внутрішнього контролю сільськогосподарських підприємств за трьома рівнями: 1) міжнародним (мегарівнем), 2) національним (макрорівнем), 3) рівнем підприємства (мікрорівнем). На відміну від попередників, в рамках запропонованої класифікації розглянуто конкретний перелік документів положення яких безпосередньо стосуються організації та/або функціонування саме внутрішнього контролю, в тому числі і внутрішнього аудиту. Нормативні документи, що регулюють державний фінансовий контроль, зовнішній аудит, або тільки бухгалтерський облік, до уваги не брались.

Таким чином, основними проблемами нормативного регулювання внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах на сьогоднішній день є:

на мегарівні – обмеженість практики використання міжнародних нормативних документів, через мовний бар'єр та незначний інтерес до них в фахових та наукових колах;

на макрорівні – послаблення законодавчих вимог щодо регулювання контролю; відсутність методологічного забезпечення внутрішнього контролю;

на мікрорівні – майже повна відсутність внутрішніх нормативних документів з регулювання і координації контролю.

Для вирішення зазначених проблем необхідно:

на мегарівні – активізувати діяльність українських професійних організацій, щодо перекладу, розповсюдження та публічних обговорень положень міжнародних нормативно-правових актів;

на макрорівні – впровадити в вітчизняну практику досвід Російської Федерації, щодо створення ревізійних спілок сільськогосподарських кооперативів; законодавчо закріпити обов'язковість здійснення внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах всіх форм власності, встановити його організаційно-методологічні засади з урахуванням організаційно-правових форм підприємств, розробити рекомендації щодо методики проведення та внутрішнього нормативного забезпечення;

на мікрорівні – базуючись на вимогах і положеннях нормативних документів вищих рівнів, підприємствам необхідно розробити належне нормативне забезпечення внутрішнього контролю, з урахуванням форми власності, організаційно-правової форми, виду діяльності та особливостей організаційної та управлінської структур.

Подальші дослідження будуть направлені на розробку типових документів з регулювання вну-

Список використаної літератури:

1. Гончар В.П. Стан і проблеми внутрішнього контролю в сільськогосподарських підприємствах Сумської області / В.П. Гончар // Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія «Економічні науки». – 2011. – № 5 – С. 130-135.
2. Костирко Р.О. Організація контрольно-аналітичної системи, орієнтованої на формування протизикового механізму управління економічним потенціалом підприємства [Електронний ресурс] / Р.О. Костирко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Економічні науки. – 2011. – № 3. – С. 109-114. - Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2011_3/Kostirko.pdf.
3. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємства [Електронний ресурс] / В.А. Дерій // Проблеми теорії та методології. Міжнародний вісник наукових праць. Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 2(17). – С. 77-83. - Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/12.pdf.
4. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелеев; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. — 491 с.
5. Белов Н.Г. Развитие внутреннего контроля в сельском хозяйстве [Электронный ресурс] / Н.Г. Белов // Бухгалтерский учет в сельском хлзяйстве. – 2011. – № 1. - С.48-56 - Режим доступа: <http://www.panor.ru/upload/iblock/f3d/celivty%20a%20maafrukm%20fedejhyfb-2011-01%20pbpxgozk%20aiguhhhhma%20cxmibqnl.pdf>.
6. Кувалдина Т.Б., Метелев С.В. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации [Электронный ресурс] / Т.Б. Кувалдина, С.В. Метелев - Режим доступа: <http://rudocs.exdat.com/docs/index-91909.html>.
7. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
8. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита [Электронный ресурс] // Сайт российского Института внутренних аудиторов (ИВА) - Режим доступа: http://iia.ru/inner_auditor/standard/.
9. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні: опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю – К.: Міжнародна Фінансова Корпорація, 2008. – 87 с.
10. Івахненко С.В. Нормативне забезпечення автоматизації корпоративного фінансового контролю: світовий досвід / С.В. Івахненко // Фінанси України. – 2008. - № 10. – С. 95-105.
11. Про внесення змін до Закону України «Про акціонерні товариства» щодо вдосконалення механізму діяльності акціонерних товариств: Закон України від 03.02.2011 року N 2994-VI [Електронний ресурс] // Сайт «Законодавство України». - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2994-17>.
12. О сельскохозяйственной кооперации: Федеральный закон от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ (с изменениями от 18.12.2006 г.) [Электронный ресурс] // Сайт Государственной Думы РФ - Режим доступа: <http://www.duma.gov.ru/>.
13. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 17.07.1997 р. № 469/97 –ВР [Електронний ресурс] // Сайт «Законодавство України» - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

Предложена классификация нормативно-правового обеспечения системы внутреннего контроля сельскохозяйственных предприятий; установлены основные проблемы нормативного регулирования внутреннего контроля и предложены пути их решения.

The classification of the regulatory framework of the internal control system of agricultural enterprises are proposed, the basic regulatory issues of internal control and proposed solutions are given.

Рецензент: д.е.н., професор Михайлова Л.І.
Дата надходження до редакції: 22.03.2012 р.