

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**КАФЕДРА АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ**

**СОРОКА Богдан Леонідович**

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ  
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВА**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня  
«Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри аудиту та

державного контролю

Здирко Наталія Григорівна

## АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів організації та методики здійснення внутрішньогосподарського контролю, спрямованих на забезпечення керівників інформацією для управління на мікрорівнях.

Об'єктом дослідження є процес організації бухгалтерського та методики внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарському підприємстві ТОВ СОП «Щасливе» с. Щаслива Липовецького району Вінницької області.

Мета дипломної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання: висвітлити історичні передумови виникнення і розвитку внутрішньогосподарського контролю, його сутність та роль в системі управління підприємством, а також особливості класифікації внутрішньогосподарського контролю; дослідити функції, об'єкти та суб'єкти внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, оцінити сучасний стан організації та методики внутрішньогосподарського контролю з метою визначення напрямків їх подальшого розвитку; розробити практичні пропозиції з удосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

За результатами дослідження розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення організації та методики проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах з урахуванням потреб управлінського персоналу.

Одержані результати можуть бути використані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: організація, методика, внутрішньогосподарський контроль, внутрішній аудит, система внутрішнього контролю.

Магістерська робота містить 133 сторінки, 11 таблиць, 39 рисунків, список використаних джерел включає 159 джерел, 14 додатків.

**ЗМІСТ**

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ	8
1.1. Історичні передумови виникнення та розвитку внутрішньогосподарського контролю	8
1.2. Сутність та роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством	19
1.3. Класифікація внутрішньогосподарського контролю	32
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ	48
2.1. Функції, об'єкти та суб'єкти внутрішньогосподарського контролю на підприємстві	48
2.2. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві	61
2.3. Методичні засади проведення внутрішньогосподарського контролю	70
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВА	81
3.1. Внутрішній аудит як форма внутрішньогосподарського контролю	81
3.2. Використання внутрішньогосподарського контролю в процесі забезпечення економічної безпеки підприємства	99
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	114
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	117
ДОДАТКИ	133

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Розвиток національної економіки потребує постійного вдосконалення системи управління, його основних функцій, до складу яких належить і контроль діяльності. Управління нерозривно пов'язано з контролем. Особлива роль відводиться внутрішньогосподарському контролю як важливому елементу системи управління, адже в умовах ринкової економіки центр економічної діяльності переміщується до первинного осередку всієї економіки - підприємства. Ефективна система внутрішньогосподарського контролю дозволяє керівництву впевнитись, що діяльність підприємства знаходиться у відповідності з вимогами чинного законодавства, затвердженою політикою та іншими директивно-нормативними документами підприємства. На даний час в Україні система внутрішньогосподарського контролю з боку законодавчих органів влади не регулюється і не контролюється, у результаті чого підприємства самостійно повинні організувати та розвивати існуючу систему контролю.

Суттєвий внесок в науку, який став підґрунтям для подальшого розвитку теорії і практики внутрішньогосподарського контролю, зробили вітчизняні вчені М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валусев, З. В. Гуцайлюк, Г. М. Давидов, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Є. В. Калюга, Л. М. Крамаровський, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. Ф. Максимова, Л. В. Нападовська, О. А. Петрик, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук, а також російські вчені В. Д. Андрєєв, І. А. Белобжецький, С. І. Бобир, В. В. Бурцев, Є. О. Кочерін, М. В. Лапухін, В. П. Суїц.

Окремим питанням щодо організації та методики внутрішньогосподарського контролю присвятили свої наукові праці Гудзенко Н.М. [42], Гуцаленко Л.В. [43, 44], Здирко Н.Г [59], Подолянчук О.А. [103, 104, 105], Правдюк Н.Л. [108, 109], Томчук О.Ф. [124], Фабіанська В.Ю. [129], Чудак Л.А. [141].

Однак, не дивлячись на суттєвий внесок вчених у розвиток теоретичних та практичних аспектів внутрішньогосподарського контролю, все ще мають місце дискусійні питання та недоліки. З теоретичної точки зору, широким дискусіям піддаються питання структури внутрішньогосподарського контролю, по-

єднання внутрішньогосподарського контролю з обліком і аналізом, невизнання його як самостійної функції управління, ототожнення внутрішньогосподарського та внутрішньовиробничого контролю, відсутність чітких акцентів щодо принципів, на основі яких він має створюватись, невідповідність об'єктів і параметрів контролю. Існуючі моделі побудови внутрішньогосподарського контролю потребують більш досконалого наукового обґрунтування.

**Мета і задачі дослідження.** Мета дипломної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання:

- висвітлити історичні передумови виникнення і розвитку внутрішньогосподарського контролю, його сутність та роль в системі управління підприємством, а також особливості класифікації внутрішньогосподарського контролю;

- дослідити функції, об'єкти та суб'єкти внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, оцінити сучасний стан організації та методики внутрішньогосподарського контролю з метою визначення напрямків їх подальшого розвитку;

- розробити практичні пропозиції з удосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

**Предмет і об'єкт дослідження.** Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів організації та методики здійснення внутрішньогосподарського контролю, спрямованих на забезпечення керівників інформацією для управління на мікрорівнях.

Об'єктом дослідження є процес організації бухгалтерського та методики внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарському підприємстві ТОВ СОП «Щасливе» с. Щаслива Липовецького району Вінницької області.

**Методи дослідження.** Дослідження здійснювалося із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. Використовувалися методи індукції та дедукції – для збирання, систематизації і обробки інформації щодо

розкриття змісту понять «внутрішньогосподарський контроль»; групування – для класифікації контролю; аналізу та синтезу, порівняння – для теоретичних узагальнень напрямів удосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю. Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

Інформаційною базою дослідження стали: первинна документація, реєстри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України тощо. У процесі дослідження використано дані бухгалтерського обліку та звітності ТОВ СОП «Щасливе» с. Щаслива Липовецького району Вінницької області.

**Практичне значення одержаних результатів.** На базі теоретичного дослідження та вивчення практичної діяльності досліджуваного підприємства, розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення організації та методики проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах з урахуванням потреб управлінського персоналу.

**Особистий внесок здобувача.** Основні положення та пропозиції, викладені у магістерській дипломній роботі є результатом самостійного наукового дослідження, комплексом теоретичних і практичних питань, пов'язаних з організацією та методикою внутрішньогосподарського контролю.

**Наукова новизна** результатів дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці методичних підходів і практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження доповідались і обговорювались на Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, обліку та права» (14 травня 2018 р., м. Полтава) [117].

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 133 сторінки. Магістерська дипломна робота містить 11 таблиць, 39 рисунки і 14 додатків.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

### **1.1. Історичні передумови виникнення та розвитку внутрішньогосподарського контролю**

Внутрішньогосподарський контроль є невід'ємною складовою світової практики ведення бізнесу. Його необхідність очевидна у сучасних умовах економічної нестабільності та мінливості українського законодавства. З метою визначення сутності, місця та ролі внутрішньогосподарського контролю в сучасних умовах слід дослідити історію виникнення та розвитку характерних елементів внутрішньогосподарського контролю, як наукового напрямку, який формувався на протязі багатьох тисячоліть. І лише розуміння генезису становлення та розвитку предмету, об'єктів, суб'єктів, мети, завдань, принципів, функцій та методів внутрішньогосподарського контролю, ми зможемо зрозуміти його сутність та окремі аспекти сучасного стану. Дослідження історичних основ внутрішньогосподарського контролю сприятиме вирішенню ряду питань, пов'язаних із теоретичним підґрунтям науки про контроль та дасть можливість обґрунтувати подальші дослідження сутності внутрішньогосподарського контролю як системи.

Враховуючи, що на формування сучасної системи внутрішньогосподарського контролю наклали свій відбиток різні історичні періоди та особливості окремих країн, то вивчаючи етапи виникнення, становлення і розвитку внутрішньогосподарського контролю потрібно визначити його характерні особливості на кожному з таких етапів.

Тому, досліджуючи внутрішньогосподарський контроль, як складову системи управління підприємством, доцільно розглянути виникнення, формування і розвиток контролю в цілому, процес його диференціації, в ході якого виникли різні напрями розвитку контролю, в тому числі, і внутрішньогосподарського. З метою всебічного висвітлення становлення та розвитку внутрішньогосподарсь-

кого контролю в контексті контролю в цілому, також необхідно врахувати об'єктивний взаємозв'язок контролю й обліку, який прослідковується на протязі століть.

Важливим питанням при дослідженні історії внутрішньогосподарського контролю є періодизація даного історичного процесу.

На сьогодні дослідники однакові у розумінні необхідності виокремлення у розвитку будь-якого процесу певних періодів. При дослідженні історії контролю вченими виділялися окремі періоди його розвитку, які характеризуються певними ознаками: появою і урізноманітненням об'єктів і суб'єктів контролю, ускладненням завдань контролю, специфічних методичних прийомів, тощо. На сьогодні існують різні періодизації історії контролю, запропоновані вченими, які не можна назвати помилковими. Це спричинено, на нашу думку, різними підходами до вивчення історії, які відрізняються між собою через різні критерії розчленування історичної дійсності, але світова історія у людства одна.

При дослідженні історії формування та розвитку внутрішньогосподарського контролю та здійсненні його періодизації ми вважаємо за доцільне взяти за основу періодизацію історичного процесу, запропоновану К. Марксом. Суть даної періодизації полягає у виокремленні п'яти типів суспільно-економічних формацій: первіснообщинної, рабовласницької, феодальної, капіталістичної та комуністичної, кожна з яких характеризується різними виробничими та іншими відносинами. Сам термін «формація» використовується для позначення певного ступеня в розвитку суспільства, суть кожного з яких складає спосіб виробництва матеріального життя, перш за все, конкретно-історичний тип виробничих відносин [136, с. 336]. Саме тому ми вважаємо за необхідне розглянути розвиток внутрішньогосподарського контролю за суспільними ладами, спираючись на дану періодизацію. Суспільно-економічні відносини розвиваються в різний соціальний час, на тлі різних географічних середовищ, в різних цивілізаціях і культурах, за різного рівня розвитку продуктивних сил та техніки кожного суспільства. При цьому, у різних суспільствах були панівними різні ієрархії цінностей, релігій, ідеології тощо. Так, суттєвою умовою при вивченні виникнення та



розвитку внутрішньогосподарського контролю є врахування різних факторів впливу, як прямих так, і опосередкованих, серед яких суспільні, економічні відносини, які існували у різні часи.

Поява контролю сягає прадавніх часів первіснообщинного ладу. Саме суспільна власність на предмети та засоби праці і колективна праця сприяли виникненню контролю у недосконалій формі за деякими господарськими операціями, за кількісними і якісними характеристиками об'єктів (худоби, землі, заготовлею продуктів та їх споживанням). Адже, будь-яка господарська дія здійснюється людиною, а всі дії людини підсвідомо піддаються контролю.

Розвиток контролю господарської діяльності пов'язують із виникненням обліку у державах, розташованих у долинах річок Тигр і Євфрат, де були виявлені документи шумерської цивілізації, з яких видно, як зазначав Кноррінг В.І., що: «стародавні менеджери чудово розуміли важливість таких елементів адміністративного управління, як інвентаризація, реєстрація фактів, організаційна звітність і контроль» [68].

В період існування рабовласницького ладу при I і II династіях у Стародавньому Єгипті (3400-2980 рр. до н.е.) здійснювалася інвентаризація та щоденне виведення залишків, що було можливим за рахунок невеликих об'ємів господарської діяльності. На цей факт звернув увагу, як на особливість давньоєгипетського контролю, Борхардт Л. [155, с. 9-10]. Поява грошей та зародження грошових відносин сприяло виокремленню фінансового контролю із контролю в цілому, а також призвело до виникнення одного із об'єктів контролю – грошових коштів. Зміна суспільно-економічних відносин сприяла переходу до іншого суспільного ладу і призвела до появи приватної власності рабовласника на засоби виробництва, рабів та управління ними.

Саме матеріальний інтерес, прагнення до збереження та збільшення приватної власності є рушійною силою розвитку суспільства. Такі зміни сприяли вдосконаленню проведення інвентаризації при IV династії в Єгипті, метою якої, як зазначає Соколов Я.В., була перевірка достовірності розподілу хліба та інших продуктів харчування. Контроль господарської операції здійснювався

трьома особами – один відмічав на папірусі кількість цінностей, які передбачалися до відпуску; другий – проставляв поряд фактичний відпуск, а третій – порівнював кількість виданих продуктів з нормами, виявляв відхилення [116, с.29-30].

Уже на зорі зародження контроль за господарськими процесами формувався як незалежний та відокремлений від безпосередніх виконавців. Жорсткий характер перших організаційних форм контрольної діяльності в Єгипті, Греції, Індії, Стародавньому Китаї свідчить про здійснення контролю за принципом єдиновладдя в основному держаними чиновниками. Але, у праці бельгійського вченого Фламмінка Ж.А. знаходимо свідчення про існування в Єгипті вже при VI династії контрольного органу – спеціальної комісії, яка здійснювала приймання робіт і контроль за їх кількістю і якістю [159, с.17, 22].

А згодом, у великій багатонаціональній імперії Персії за часів правління Дарія (522–486 рр. до н.е.), з'являється посада контролера, відповідно до якої посадова особа здійснювала тільки контрольні дії.

Розширення господарської діяльності окремих власників у V ст. до н.е. в Греції та в Афінах зокрема, призвело до зародження внутрішньогосподарського контролю. Власники, що наймали управлінців для своєї діяльності, з метою одержання найбільших прибутків, призначали контролерів, до обов'язків яких входило вислуховувати підзвітних осіб. Здійснення контролю діяльності господарства за рахунок та за ініціативою власника є важливим аспектом в нашому дослідженні.

Зміна господарського середовища сприяла реформуванню системи обліку та контролю, яка існувала в приватних мастках у 256 рр. до н. е., управлінцем Зеноном, який займався різноманітною господарською діяльністю. Так, Чатфільд М. відмітив, що: «Зенон організував строгий облік та контроль, аж до кожного цвяха», що в деякій мірі свідчить про дотримання принципу всеосяжності [156, с.11].

Під час організації внутрішньогосподарського контролю Зеноном вперше спостерігається застосування таких методів контролю, як зустрічна (метод ко-

лації) та арифметична перевірка. Засобом контролю виступав документообіг, який строго регламентувався в господарстві. При цьому, варто зауважити, що вже тоді грецький філософ Аристотель першим у своїй праці «Політика» розмежував облікові та контрольні функції, і вважав самостійними такі посади як контролери (евфіни), ревізори (ексетасты) та рахівники (логісти).

Суспільно-економічні відносини, які існували у період рабовласницької формації, сформували підґрунтя для подальшого розвитку внутрішньогосподарського контролю, як науки, та сприяли зародженню принципу порівнянності, регулярності, частково принципу розподілу повноважень та обов'язків, таких методів контролю, як співставлення, взаємний контроль. Характерно, що об'єктами контролю були виробничі процеси, виконання виробничих планів, діяльність управлінців різних рівнів, процеси та норми витрачання сировини і матеріалів на виготовлення продукції. Метою контролю виступало відстежування руху цінностей, порівняння фактичних даних з документальними та виявлення відхилень (нестач), а основною функцією, яку виконував контроль на той час – була захисна. Так, в надрах рабовласницького ладу поступово почали формуватися елементи феодальних відносин, в основі яких була приватна власність феодала (поміщика) на землю, як основний засіб виробництва, але, при цьому, частково й на селянина.

Проте, давньоруська держава переходила до феодальної формації не від рабовласницької, а від первіснообщинної. Основною розбіжністю було те, що залежним виробником ставав не колишній раб, повністю позбавлений засобів виробництва, а вільний общинник, який володів земельним наділом, мав своє господарство, необхідні знаряддя праці, був зацікавлений у своїй діяльності і, як наслідок, здійснював контроль за їх збереженням.

На початку феодального ладу контроль в країнах Європи здійснювався переважно на державному рівні.

Лише в XIII ст. в Англії відбулося зародження одного з методів фактичного контролю – опитування, а також урізноманітнення суб'єктів та об'єктів контролю. Як зазначає професор Соколов Я.В., розвиток господарської діяль-

ності потребував розвитку певних форм контролю за якістю облікової інформації, адже перевірки підлягали не так документи, як усні свідчення підлеглих. Це призвело до появи інституту контролерів (аудиторів) 24 березня 1324 року. Професор Соколов Я.В. внаслідок своїх досліджень дійшов висновку, що є історичні свідчення активної діяльності аудиторів протягом усього середньовіччя в різних країнах Європи [116, с.53]. Внаслідок такого розвитку подій вже з XVI ст. паралельно із зовнішнім аудитом, у торговельних будинках та банках Європи починає розвиватися внутрішній аудит.

Після падіння Римської імперії аудит поширився в Італії. Купці Флоренції, Венеції та Генуї використовували працю аудиторів для перевірки платоспроможності капітанів торговельних суден, що везли товари в інші країни. У той час метою контролю було запобігання помилкам.

В період феодальної формації на території сучасної України широкого поширення набула панщина. Основним об'єктом контролю при цьому були люди (кріпосні), довірене їм майно (засоби виробництва) та сплата кріпосними данини (кількість обов'язкових днів праці на пана та певна кількість врожаю). Варто зазначити, що контроль в основному мав авторитарний характер з боку феодала.

Крім того, Дікань Л.В., вважає, що саме у період феодального ладу відбувся поділ контролю на зовнішній і внутрішній [48, с. 16]. Хоча, перші прояви ознак внутрішньогосподарського контролю ми знаходимо в розвинених країнах ще за часів рабовласницького ладу. Крах феодального ладу призвів до появи капіталістичних відносин у суспільстві. В основі капіталізму була приватна власність буржуазії на засоби виробництва, але не на робітника, який, в свою чергу, отримав більше свободи. Також існувала колективна форма правління між капіталістами. Вони могли наймати управлінців – керівників для здійснення управління на різних рівнях. Саме тому надання об'єктивної інформації про реальний стан підприємства стало актуальним на той час і сприяло дослідженню та розвитку внутрішньогосподарського контролю. Варто зауважити, що досить тривалий час контроль розглядався лише як функція бухгалтерського облі-

ку, що підтверджує Меліс Ф., який зазначив, що Джузеппе Борначіні вважав, що «контроль є дійсно функцією обліку» [158, с.731]. З огляду на сказане вище основним суб'єктом контролю виступав бухгалтерський апарат. Першим, хто на відміну від його попередників, відокремив контроль від обліку, був економіст і соціолог зі світовим ім'ям Жан Фурастьє. Він відзначив, що облік і контроль не тотожні, оскільки облік вимагає реєстрації, а контроль повинен показати її правильність та достовірність.

Ще одним вченим, який розглядав контроль, як науку та як складову управління, був Франческо Вілла. Саме у даному суспільному ладі подальший розвиток отримав метод документального контролю – перевірка бухгалтерських проводок. Також урізноманітнилися об'єкти внутрішньогосподарського контролю, а саме: внутрішньогосподарські процеси, борги та зобов'язання. Під впливом суспільних відносин зазнає змін мета контролю, під якою розуміють не тільки збереження цінностей, а, як наголошує Вілла Ф., й ефективне їх використання, виявлення можливих резервів, забезпечення максимальних результатів при мінімальних витратах [158, с. 701].

Його думку також поділяв Белліні К. Досить важливим кроком на шляху до вивчення контролю, як науки стала праця Анрі Файоля на початку ХХ ст. – «Загальне і промислове управління» (1916 р.), в якій він виділив п'ять основних функцій управління, одна з яких – контроль. Проте, на нашу думку, Файоль А. вважав функцією управління не просто контроль, а внутрішньогосподарський контроль. Адже, він зазначив, що: «...я не буду зупинятися на контролі... я маю на увазі внутрішній контроль – той, призначення якого – сприяти успішному ходу кожної частини окремо і всього підприємства в цілому» [130]. Основною метою такого контролю, на думку Файоля А., є «відмітити помилки та промахи, щоб була можливість їх виправити та уникнути їх повторення» [130]. А основними функціями внутрішньогосподарського контролю виступають профілактична та інформаційна, перші ознаки яких простежуються в працях вченого. Вперше даним дослідником акцентовано увагу на тому, що контроль повинен здійснюватися своєчасно, супроводжуватися санкцією та згідно принципів еконо-

мічності, повноти, компетентності, перевірки зверху і контролю знизу та незалежності. Об'єктами внутрішньогосподарського контролю, за словами Файоля А., повинні виступати речі, особи та дії. Збільшення уваги до контролю, як науки у період капіталістичного ладу вплинуло і на виокремлення видів контролю, а саме, залежно від часу його проведення.

Контроль може бути організований до, підчас і після виникнення дій, які здійснюються на підприємстві і, відповідно, ділить контроль на попередній, поточний та наступний. Розвиток масового виробництва також призвів до появи ще одного виду внутрішньогосподарського контролю – технічного та методів контролю – хронометражу робочого часу та нормативно-правової перевірки.

Перші прояви принципу превентивності контрольних дій спостерігаються в праці Емерсона Г., адже він вважав, що весь господарський процес повинен бути ретельно проконтрольований ще до його реального початку. А основними суб'єктами здійснення контролю на підприємстві, на думку даного вченого, виступали ревізійна комісія та контролер [54]. Поява на початку ХХ ст. в Америці спеціальної посади – контролера, свідчить про надзвичайну важливість контролю, як функції управління.

Також подальший розвиток отримала інвентаризація, яка була класифікована Д'Альвізе П. згідно різних ознак. Він зазначив, що інвентаризація здійснюється в цілях управління і забезпечує достовірність даних [157, с. 288]. Що, в свою чергу, дає підстави стверджувати про здійснення контролю, дотримуючись принципу достовірності інформації. Точка зору вчених, яка існувала на початку капіталістичного ладу, щодо контролю, як функції обліку, в подальшому зазнала змін під впливом соціально-економічних відносин в суспільстві. Саме в цей період контроль був відокремлений від обліку.

Як один із видів контролю був визнаний внутрішньогосподарський контроль, який дістав наукове обґрунтування, як функція управління, у працях Файоля А. [130] на початку ХХ ст., а згодом внутрішньогосподарський контроль, як наука, (а також його складові – предмет, об'єкти, суб'єкти, мета, завдання, принципи, функції, методи) отримав подальше дослідження у працях як зару-

біжних, так і вітчизняних вчених.

В період, коли країни західної Європи перейшли до капіталістичної формації, то в країнах колишнього Союзу радянських соціалістичних республік (далі – СРСР) була зроблена невдала спроба перейти від феодальної формації до комуністичної. На шляху до такого переходу в СРСР було впроваджено соціалізм, одною з основних позицій якого була суспільна власність на засоби виробництва, яка змінила собою приватну власність.

Проте, враховуючи, що економічне життя СРСР ніколи не перебувало поза державним контролем і все потребувало державної регламентації, значна увага приділялась вивченню державного контролю, як науки, та відомчого контролю, як його виду.

Хоча мета, цілі, завдання, суб'єкти внутрішньогосподарського та відомчого контролю відрізняються, проте, варто відзначити, що саме за часів СРСР були здійснені ґрунтовні напрацювання щодо методичного забезпечення внутрішньогосподарського контролю. Враховуючи, що землі України в основному були поневолені іншими країнами, то тільки після ухвалення незалежності України розпочався активний розвиток внутрішньогосподарського контролю на її території шляхом запозичення його основ у зарубіжних країн. Згодом, зміни, які відбулися в СРСР, спонукали до створення конкурентного середовища та ліквідації монополізму, а як наслідок – і до відновлення приватної власності шляхом проведення приватизації в країнах колишнього СРСР. Внаслідок таких подій з переходом України до ринкових відносин, а, як наслідок, і до капіталістичної формації, в основі суспільного ладу лежала приватна та державна власність.

Саме тому виникла потреба у створенні нової системи внутрішньогосподарського контролю, орієнтованої на нові суспільні та економічні відносини. Дослідження історії виникнення та розвитку внутрішньогосподарського контролю представлено у вигляді схеми відповідно до формацій, які взято за основу періодизації, та з врахуванням впливу суспільно-економічних відносин на внутрішньогосподарський контроль (рис. 1.1).

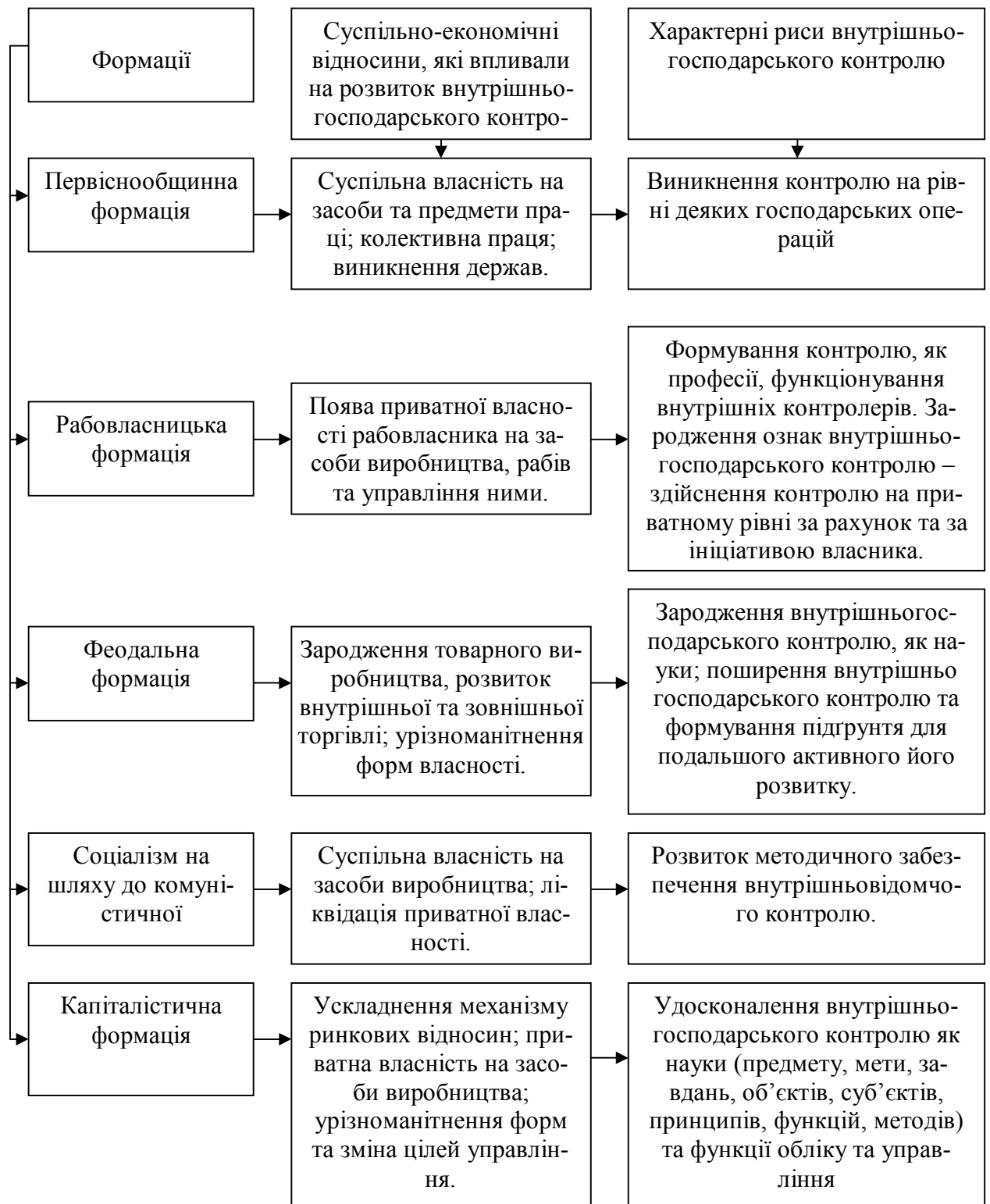


Рис. 1.1. Етапи розвитку внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [61, с. 160]

Капіталістичні відносини, які існували в державах в кінці XIX – на початку XX ст. сприяли формуванню внутрішньогосподарського контролю, як науки; урізноманітненню мети, предмету, об'єктів, суб'єктів, завдань, принципів, функцій, методів та функції обліку та управління



кцій, методів фактичного та документального контролю. Розвиток товарно-грошових відносин, бажання отримати об'єктивну інформацію про реальний стан справ та зміна мети контролю спонукало власників до здійснення контролю на підприємствах, що, в свою чергу, призвело до виокремлення таких видів внутрішньогосподарського контролю, як адміністративний, технічний, бухгалтерський контроль та самоконтроль, а також до поділу контролю на попередній, поточний та наступний.

Отже, можна зробити висновок, що на розвиток внутрішньогосподарського контролю мав вплив комплекс соціально-економічних, правових, політичних, демографічних, психологічних, релігійних, національних та інших відносин. Так, урізноманітнення форм власності і господарювання, зміна суспільного ладу, розвиток управління та вплив інших факторів сприяли виникненню, формуванню та розвитку внутрішньогосподарського контролю та виокремленню його в окрему науку зі своїм предметом, об'єктами, суб'єктами, метою, завданнями, принципами, функціями та методами, що підтверджують праці вищезгаданих науковців. Можна стверджувати, що внутрішньогосподарський контроль, як складова управління, має багатівіковий період розвитку.

Дослідження історії розвитку внутрішньогосподарського контролю є важливим етапом на шляху до вирішення ряду питань, пов'язаних із його сутністю, місцем, роллю, теоретичними аспектами внутрішньогосподарського контролю та його складових, і тому потребує подальших досліджень.

Отже, як система контролю діяльності підприємства, внутрішньогосподарський контроль сформувався на початку ХХ століття у вигляді сукупності трьох елементів: поділ повноважень, ротація персоналу, використання та аналіз облікових записів. Пізніше функції внутрішнього контролю значно розширилися, перетворившись в організацію дій, спрямованих на забезпечення схоронності активів, перевірку надійності облікової інформації, підвищення ефективності облікових операцій, проходження продиктованої політики та процедур компанії. Таким чином, нові функції вивели поняття внутрішнього контролю за рамки кола питань, що відносяться до звичайного бухгалтерського обліку.

## **1.2. Сутність та роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством**

У сучасних умовах господарювання економічний контроль слід розглядати як систему попереджень і перевірок контролюючими органами чинного законодавства, прийняття управлінських рішень, забезпечення планомірного суспільного відтворення та ефективності розвитку її елементів. Отже, контроль є однією з основних функцій менеджменту, процесом визначення якості та коригування функціонування економічної системи. У зв'язку з тим, що економічна система суспільства містить мікро- та макрорівень, а на стиках взаємозв'язків між різними складовими мікроекономіки (окремими підприємствами) існує мезорівень, то вважаємо за доцільне в інформаційному процесі управління виділити три: мікро-, мезо- та макрорівні контролю. Пріоритетною, на нашу думку, є ознака потреб користувачів.

На мікрорівні виділяється такий вид контролю як внутрішньогосподарський, метою якого є як поточний контроль за господарською діяльністю, так і організація контролю за формуванням та відображенням фінансових результатів у звітності.

На мезорівні виділяються потреби контролю для зовнішніх щодо підприємства користувачів з боку комерційних партнерів, наявних і потенційних інвесторів та кредиторів.

Макрорівень є сферою контролю держави як в цілому за економічною ситуацією, так і за конкретними напрямками - оподаткуванням, формуванням і розподілом бюджету тощо.

Межею в цих рівнях контролю є вид розподілу створених благ. Так, на мікрорівні – це контроль за змінами структури собівартості продукції, розміром прибутку та рівнем рентабельності, обсягами дебіторської та кредиторської заборгованості та іншими поточними господарськими проблемами. Контроль на макрорівні здійснюється за доходами і витратами бюджетів, внутрішньої та зовнішньої заборгованості держави, рухом пільг та надходженнями до бюджету.

На нашу думку, загальна схема системи економічного контролю, орієнто-

вана на потреби користувачів, запропонована для використання в системі управління може бути наступною (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Система економічного контролю для використання в системі управління,  
орієнтована на потреби користувачів**

Рівень контролю	Вид контролю	Замовники та користувачі результатів контролю	Мета контролю за ознакою потреб користувачів
1	2	3	4
Мікрорівень	внутрішній контроль; контролінг; бюджетний контроль; внутрішній аудит; зовнішній аудит	Менеджери, керівники служб та підрозділів, органи управління: правління, рада директорів, загальні збори тощо	Контроль за рівнем витрат та доходами, за розміром прибутку, за змінами структури собівартості продукції, напрямами грошових потоків та розмірами грошових надходжень, обсягами дебіторської та кредиторської заборгованості та іншими поточними господарськими проблемами
Мезорівень	зовнішній аудит; служби моніторингу та взаємозв'язків з контрагентами	Комерційні партнери, наявні та потенційні інвестори, кредитори	Дослідження (вивчення) можливостей інвестування, співпраці, кредитування, що включає підтвердження достовірності отриманої інформації (показників фінансової звітності), платоспроможності, ліквідності, тощо
Макрорівень	зовнішній аудит; державний податковий контроль; державний бюджетний контроль (КРУ, рахункова палата); державний контроль за дотриманням законодавства (господарського, цивільного, трудового тощо)	Державні податкові органи, державні цільові фонди, міністерства, відомства, органи державного управління	Контроль за економічною ситуацією, за формуванням і розподілом бюджету, дотриманням законодавства тощо, використання інформації для законотворення, державного планування, регулювання та управління

Джерело: [50, с. 71]

Така різноманітність видів контролю пояснюється тим, що він має ознаки системності і всі його види, підпорядковані та служать спільній меті. Основною метою є виявлення та вивчення фактичного стану справ, порівняння його з пла-

новим чи прийнятним рівнем для оцінки проведеної діяльності, вживання заходів для усунення виявлених порушень. Крім того, багатоаспектність контролю є наслідком позиційних підходів до нього як: функції управління, організовану діяльність, систему органів, принцип управління.

Виходячи із мети та можливостей контролю різних рівнів вважаємо за необхідне більш глибоко проаналізувати сучасні напрями організації внутрішньогосподарського контролю.

Окремі автори [50, с. 71] вважають, що система внутрішнього контролю є єдністю підсистем внутрішньогосподарського контролю (що здійснюється всіма підрозділами апарату управління підприємством у межах відповідної компетенції) та внутрішнього аудиту, що здійснюється організаційно відокремленим підрозділом, підпорядкованим вищому рівню керівництва. Причому інформаційною базою здійснення контролю є бухгалтерський облік.

У працях вчених внутрішньогосподарський контроль найчастіше виділяється в окрему, самостійну функцію управління. Щоправда, у літературних джерелах радянських часів він трактується як внутрішньовиробничий, внутрішньозаводський або господарський.

Так, В.С. Левін розглядає внутрішньозаводський контроль як спеціалізовану форму управління всередині підприємства [78, с.3]. Основним змістом такого контролю є перевірка всієї діяльності підприємства.

Суйц В.П. акцентує увагу на об'єктах внутрішньовиробничого контролю, зазначаючи, що він охоплює всі сфери виробничо-господарської діяльності колективу підприємства, всі фази виробництва – постачання, виробництво, збут готової продукції і всі види діяльності колективу, пов'язані з цим процесом [120, с.3].

Внутрішньогосподарський контроль – це система способів і прийомів, які використовуються на підприємстві відповідними службами (якщо такі організовані) чи посадовими особами з метою забезпечення належного збереження й ефективного використання ресурсів [122, с. 131].

Особливе значення має внутрішньогосподарський контроль на тих під-

приємствах, котрі в процесі виробництва використовують значну кількість матеріальних цінностей і грошових коштів. Іншими словами, внутрішній контроль є необхідним особливо для тих суб'єктів господарювання, у яких значними є суми виробничих затрат. На наш погляд, контроль, здійснюваний на підприємстві, повинен охоплювати такі основні стадії руху виробничих запасів: надходження, формування матеріальних запасів і найголовніше – використання у виробничому циклі.

Внутрішньогосподарський контроль систематично здійснюється в межах своєї компетенції, дає змогу своєчасно виявити відхилення або порушення технології виробництва, інші факти зловживань, якщо вони мали місце. Такий контроль здійснюється без спеціального контрольно-ревізійного апарату та потребує незначних витрат, тому він найбільш ефективний. Одночасно він виступає як самостійна функція управління всередині підприємства, відрізняється глибиною та точністю, оскільки здійснюється там, де знаходиться центр ваги управління.

Внутрішньогосподарський контроль у ринкових умовах є одним із найважливіших елементів управління і забезпечує інформацією всі рівні керівництва. Визначення суті поняття «контроль» дасть можливість визначити його значення та роль у господарському процесі [87, с. 114].

Поняття «контроль» походить від французького «controle», що означає перевірку, а також спостереження з метою перевірки.

Визначення в тлумачних словниках української мови терміна «контроль» майже завжди тотожне і визначається як: 1) перевірка відповідності контролюваного об'єкта встановленим вимогам; 2) перевірка, обліку діяльності, нагляд; 3) установа чи організація, що здійснює нагляд, або перевірку; 4) особи, що здійснюють перевірку [26, 121].

У працях науковців досить часто зустрічаються визначення дефініції «внутрішньогосподарський контроль», але не існує єдиної думки стосовно трактування даного поняття.

Л.О. Сухарева, І.Н. Дмитренко та М.В. Борисенко вважають що внутріш-

нього господарський контроль це контроль діяльності управлінського персоналу, особливо бухгалтерського, структура якого складається з трьох елементів: умова (середовище) контролю, система бухгалтерського обліку, процедури контролю [121, с. 85].

Подібної думки дотримується Ч.Т. Хорнгрен та Дж. Фостер які визначають внутрішній контроль як комплекс бухгалтерського та управлінського контролю, що допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці [135, с. 64].

На думку В. М. Мельника внутрішній контроль це форма зворотного зв'язку, за допомогою якого управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту та реалізовує управлінські рішення [85, с. 96].

Як вважає Корінько М.Д. внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій [71, с. 144].

Подолянчук О.А. зосереджує свою увагу на внутрішньогосподарському контролі сільськогосподарських підприємств та характеризує його як систему, що функціонує всередині підприємства і як функцію управління, яку виконують відповідні відділи, служби чи окремі особи відповідно до покладених на них службових обов'язків: агрономічна, зооветеринарна, інженерна служби, економічний відділ та економіст, управлінський персонал, головний бухгалтер і обліковий персонал, матеріально-відповідальні особи [103, с. 110].

Такі науковці як Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко розглядають внутрішньогосподарський контроль, як незалежну оцінку відповідності діяльності підприємства поставленим завданням, що включає контрольні функції, які забезпечуються керівниками (власниками) підприємств, організацій, установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства [22, с. 131].

Як вважає Л.В. Дікань, внутрішньогосподарський контроль – це процес,

який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень [49, с. 7].

Галич О.А. ототожнює внутрішньогосподарський контроль з системою безупинного спостереження за ефективністю використання фінансових та майнових ресурсів інвестованих в діяльність господарюючого суб'єкта, законністю і доцільністю господарських операцій та процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. Дослідник стверджує, що контроль є складовою частиною внутрішнього економічного механізму, одним із прийомів перевірки виконання прийнятих управлінських рішень, найважливішою функцією управління підприємством [35, с. 28].

Марчук У.О. визначає внутрішньогосподарський контроль “як вид економічного контролю власника, являє собою систематичне спостереження та перевірку ефективності використання активів та зобов'язань підприємства, виробництва при найменших витратах, повне збереження майна, профілактика безгосподарності та розкрадання, законність та доцільність господарських операцій та процесів, що здійснюється керівництвом підприємства або уповноваженою ним посадовою особою (органом)” [28, с. 91].

Пантелеєв В. П. вказує на те, що при вивченні проблем внутрішнього контролю необхідно користуватися терміном «внутрішньогосподарський контроль». Вчений аргументує свою позицію тим, що саме це поняття «вміщує (абсорбує) в собі економічний, фінансовий і фінансово-господарський контроль підприємства та точніше характеризує зміст процесів, які відбуваються на підприємстві-суб'єкті господарювання» [98, с. 49].

Калюга Є. В. виділяє внутрішньогосподарський контроль, що «являє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна підприємства, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей». Його особливістю є те, «що він функціонує в момент здійснення і оформлення господарських операцій» [67, с. 221].

Більш детальні визначення сутності внутрішньогосподарського контролю

наведено в Додатку А.

Таке неоднозначне трактування внутрішньогосподарського контролю пояснюється тим, що виробничий цикл кожного господарюючого об'єкта відрізняється певними характеристиками та вимагає різного управлінського впливу для досягнення заздалегідь поставленої мети.

В сільськогосподарських підприємствах внутрішньогосподарський контроль відображає систему спостережень і перевірки відповідності господарських процесів ухваленим управлінським рішенням, з метою виявлення відхилень від виконання поставлених завдань і вживання заходів із усунення виявлених порушень.

Таким чином, синтезуючи дослідження провідних вчених, місце внутрішньогосподарського контролю в системі економічного можна визначити за допомогою схеми (рис. 1.2).

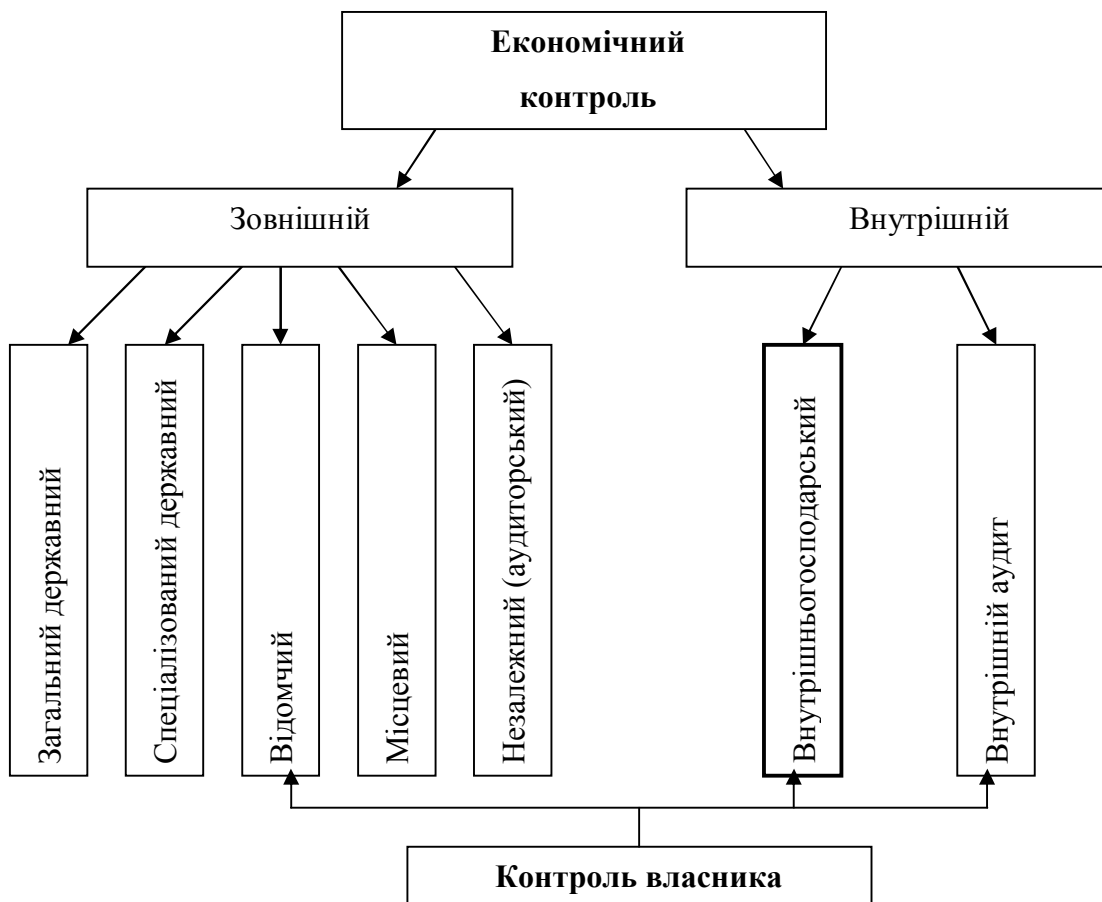


Рис. 1.2. Місце внутрішньогосподарського контролю в системі економічного контролю

Джерело: [113, с. 47]



Отже, внутрішньогосподарський контроль – це особлива функція управління, спрямована на систематичну і суцільну перевірку контрольованого об'єкта особами, які представляють інтереси даного підприємства.

Внутрішній контроль як функція управління охоплює всі сфери діяльності: виробничу, комерційну, інвестиційну, фінансову тощо, і є системою спостереження та перевірки не тільки процесу функціонування і фактичного стану управлінського об'єкта, а й забезпечення максимального його розвитку.

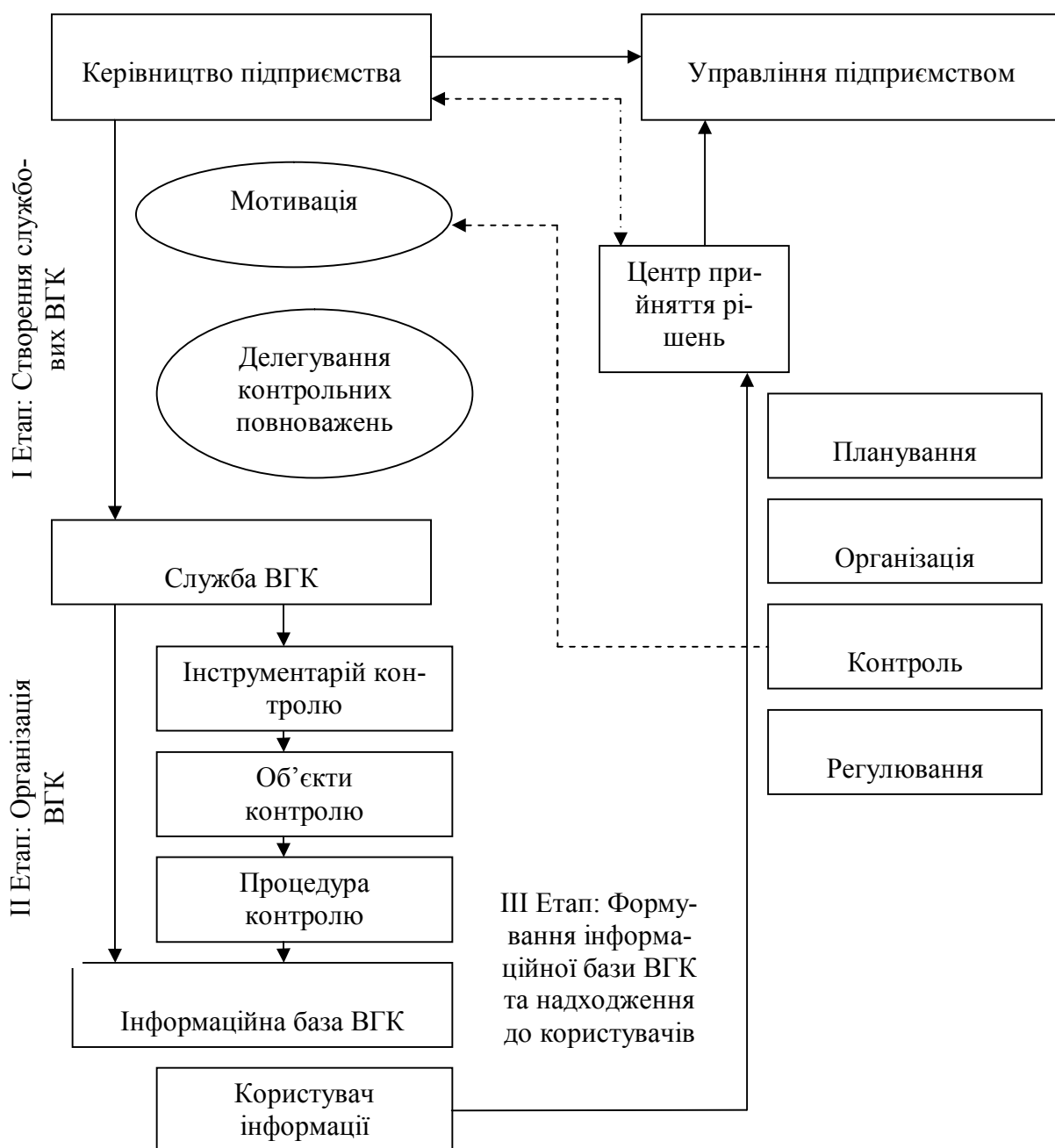


Рис. 1.3. Місце контролю в системі управління підприємством

Джерело: [33, с. 93]

Характерними особливостями внутрішньогосподарського контролю є:

- здійснення контрольних функцій особами, які є членами даного підприємства і представляють його інтереси;
- всестороння, систематична перевірка виробничої і фінансово-господарської діяльності, а також забезпечення зворотного зв'язку між структурними підрозділами підприємства, об'єктом та органом управління.

Саме система внутрішнього контролю надає вагомі аргументи про відповідність діяльності підприємства прийнятій управлінській політиці, вимогам діючого законодавства, зовнішнім і внутрішнім нормативним документам, адже особливу роль в організації внутрішнього контролю відіграє організація контролю за доходами, витратами та за формуванням і відображенням фінансових результатів у звітності підприємств, саме внутрішньогосподарський розрахунок дає додаткові можливості контролю і мотивації.

Метою внутрішньогосподарського контролю є перевірка суб'єкта господарювання з метою виявлення недоліків у його діяльності та пошук невикористаних резервів для підвищення ефективності діяльності підприємства. До конкретних завдань можна віднести: перевірку достовірності інформації у внутрішніх документах підприємства, виявлення та усунення недоліків, контроль за виконанням рішень щодо усунення недоліків та коригування роботи підрозділів підприємства. Налагоджена система внутрішньогосподарського контролю повинна охоплювати всі ланки господарських процесів від виробництва до збуту та контролювати рух та збереження ресурсів (рис. 1.4).

Існують також специфічні завдання ВГК, які залежать від виробничої спеціалізації. Так, наприклад, Л.А. Чудак до основних завдань в кормовиробництві відносить забезпечення:

- ефективності виробництва кормів; збереження та ефективного використання готових кормів;
- достовірності, повноти та актуальності управлінської інформації про кормовиробництво;
- правильності реєстрації та обробки господарських операцій підприємств

ва; дотримання працівниками, зайнятими на виробництві кормів, встановлених керівництвом підприємства вимог, правил і процедур [141, с. 137].



Рис. 1.4. Мета, завдання та об'єкти внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [86, с. 134]

Тобто, як бачимо, завдання мають перекликатись з об'єктами внутріш-

нього господарського контролю та відповідати його меті. Внутрішньогосподарський контроль переслідує наступні цілі:

- надійність і повнота інформації; відповідність політиці суб'єкта господарювання, планам, процедурам та діючому законодавству;
- забезпеченість збереження активів;
- економічне та ефективне використання ресурсів суб'єкта господарювання; досягнення підрозділами суб'єкта господарювання поставлених цілей і завдань.

При розробці конкретної моделі внутрішньогосподарського контролю, постає завдання побудови господарського механізму, який повинен:

- координувати діяльність підрозділів підприємства, об'єднуючи їх для виконання єдиного плану;
- регламентувати права, обов'язки і відповідальність підрозділів як по вертикалі, так і по горизонталі;
- забезпечувати керівників підрозділів інформацією, необхідною для прийняття господарських рішень;
- стимулювати керівників підрозділів приймати рішення, ефективні з погляду підприємства в цілому.

Процес створення системи внутрішньогосподарського контролю можна побудувати таким чином:

- розробити нову, відповідну до умов господарювання, програму розвитку підприємства та створити комплекс планових заходів, здатних забезпечити її виконання;
- проаналізувати, чи ефективна структура управління підприємством, визначивши напрями її коригування та, встановивши правила взаємовідносин управлінських структур, визначити їх права, обов'язки, передбачити розподіл між ними штатних одиниць і фінансових ресурсів, функцій управління тощо;
- розробити методики контролю конкретних господарських операцій з активами та зобов'язаннями підприємства, що дозволить регламентувати взаємовідносини адміністрації з фахівцями структурних підрозділів з приводу здій-

снення заходів контролю;

- проаналізувати можливі шляхи вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю з урахуванням подальшого розвитку підприємства;
- розробити і затвердити положення про організацію системи внутрішньогосподарського контролю.

Служба внутрішньогосподарського контролю на підприємстві створюється для незалежної перевірки виконання її працівниками своїх посадових обов'язків. Ефективний внутрішньогосподарський контроль дозволяє управлінському персоналу знижувати існуючі ризики. Цілі, завдання та елементи внутрішньогосподарського контролю підприємства наведено на рис. 1.5.

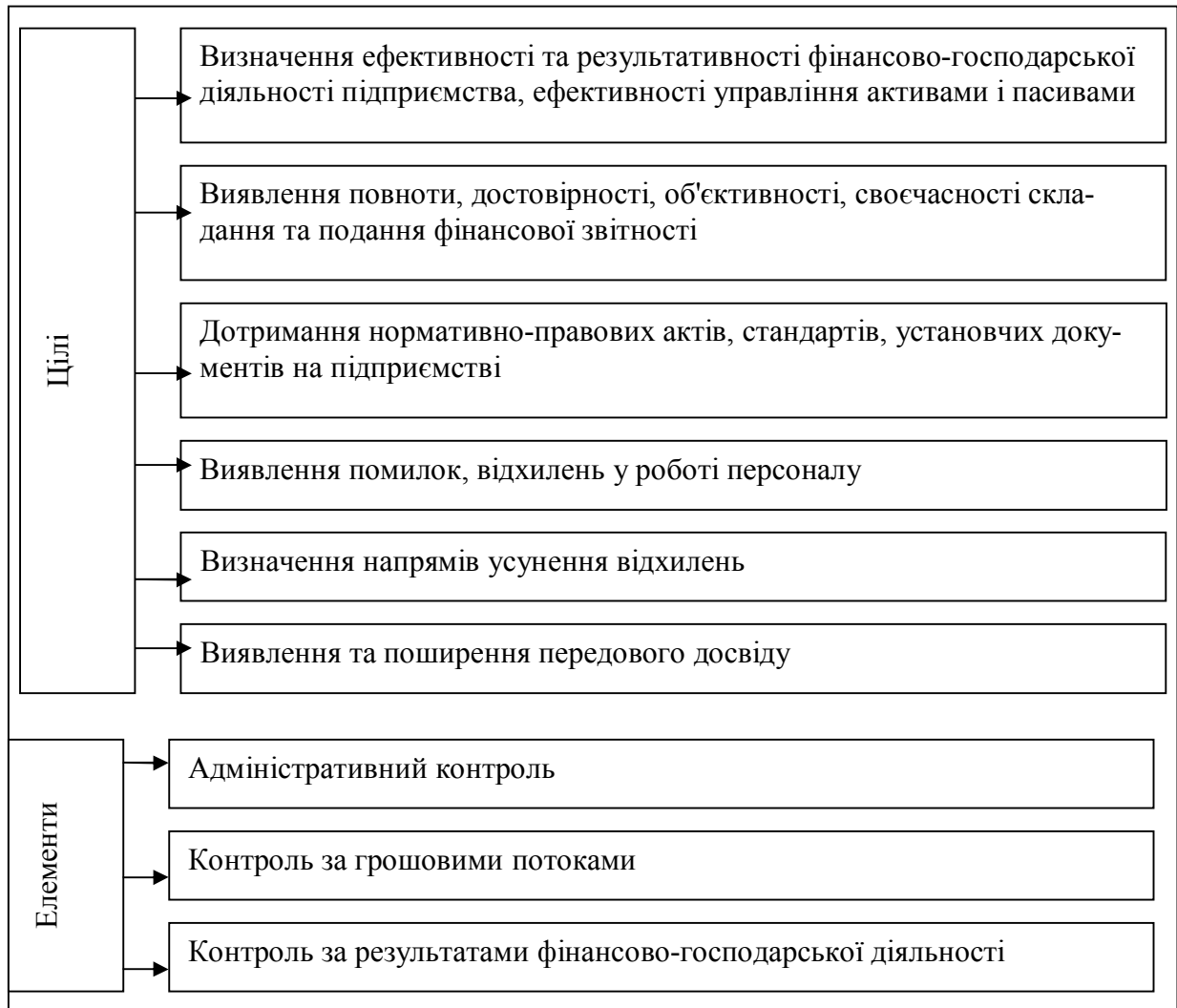


Рис. 1.5. Цілі, завдання та елементи внутрішньогосподарського контролю підприємства

Джерело: [12, с. 22]

Без названих компонентів неможливо забезпечити чітке функціонування всіх ланок системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. З іншого боку, створення ефективної системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві дозволить:

- забезпечити ефективне функціонування, стійкість і максимальний розвиток підприємства в умовах багатопланової конкуренції;
- зберегти та ефективно використовувати ресурси і потенціал підприємства; своєчасно виявити та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством;
- сформуванню адекватну сучасним, постійно змінним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволяє своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі.

Отже, внутрішньогосподарським контролем вважається вид економічного контролю власника, який являє собою систематичне спостереження та перевірку ефективності використання активів та зобов'язань підприємства, виробництва при найменших витратах, повне збереження майна, профілактику безгосподарності та розкрадання, законності та доцільності господарських операцій та процесів, що здійснюються керівництвом підприємства або уповноваженою ним посадовою особою (органом) з метою формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом. Він сприяє вихованню осіб у дусі відповідального та дбайливого виконання посадових обов'язків. У цьому й полягає економічний і психологічний ефект систематичного контролю якості виконуваних робіт і отримуваної продукції.

### 1.3. Класифікація внутрішньогосподарського контролю

Для глибшого розуміння сутності економічного контролю, розкриття механізмів відносин у ньому, з'ясування особливостей його складових елементів необхідно провести класифікацію — групування за певними ознаками. У літературі з управління наводяться різні групування та види контролю. У сучасній теорії економіки підприємств виділяють декілька видів економічного контролю: внутрішній, внутрішньогосподарський, внутрішньосистемний. Усі вони стосуються одного й того самого об'єкта — підприємства і здійснюються в середині його функціонування. Поняття «внутрішньогосподарський контроль» фахівці трактують як таке, що охоплює контрольні функції, здійснювані власником або спеціальними підрозділами підприємства [144, с. 156].

Широкого застосування набули терміни господарський, фінансовий, фінансово-економічний і фінансово-господарський контроль, які характеризують групування його за сферами діяльності підприємства. Так, господарський контроль відображає економічний контроль у господарській діяльності — створення товару, руху ресурсів; фінансовий — це контроль у сфері обігу грошових потоків; фінансово-господарський, фінансово-економічний — поєднання вищезазначених видів контролю.

Доцільність застосування декількох класифікаційних моделей внутрішньогосподарського контролю з урахуванням різних ознак: (суб'єкти й об'єкти контролю, методологія і методика його здійснення, характер комунікаційних відносин) обґрунтовує науковець В. Ф. Максимова [80, с. 15]. Пріоритетною ознакою класифікації вона вважає суб'єкт контролю, за якою внутрішньогосподарський контроль поділяють на види (рис. 1.6). Наведена класифікація є доцільною, важливою, достатньо вичерпною. Вибір контрольних дій залежить від політики внутрішньогосподарського контролю, його цілей і завдань. У цьому зв'язку істотно виділити сфери діяльності (об'єкти), на які спрямовується контроль. Об'єктами контролю можуть бути ресурси (людські, фінансові, матеріальні, нематеріальні, інформаційні), інвестиції, господарські операції, витрати, результати діяльності, управління, збут, ціноутворення, охорона праці, екологія.

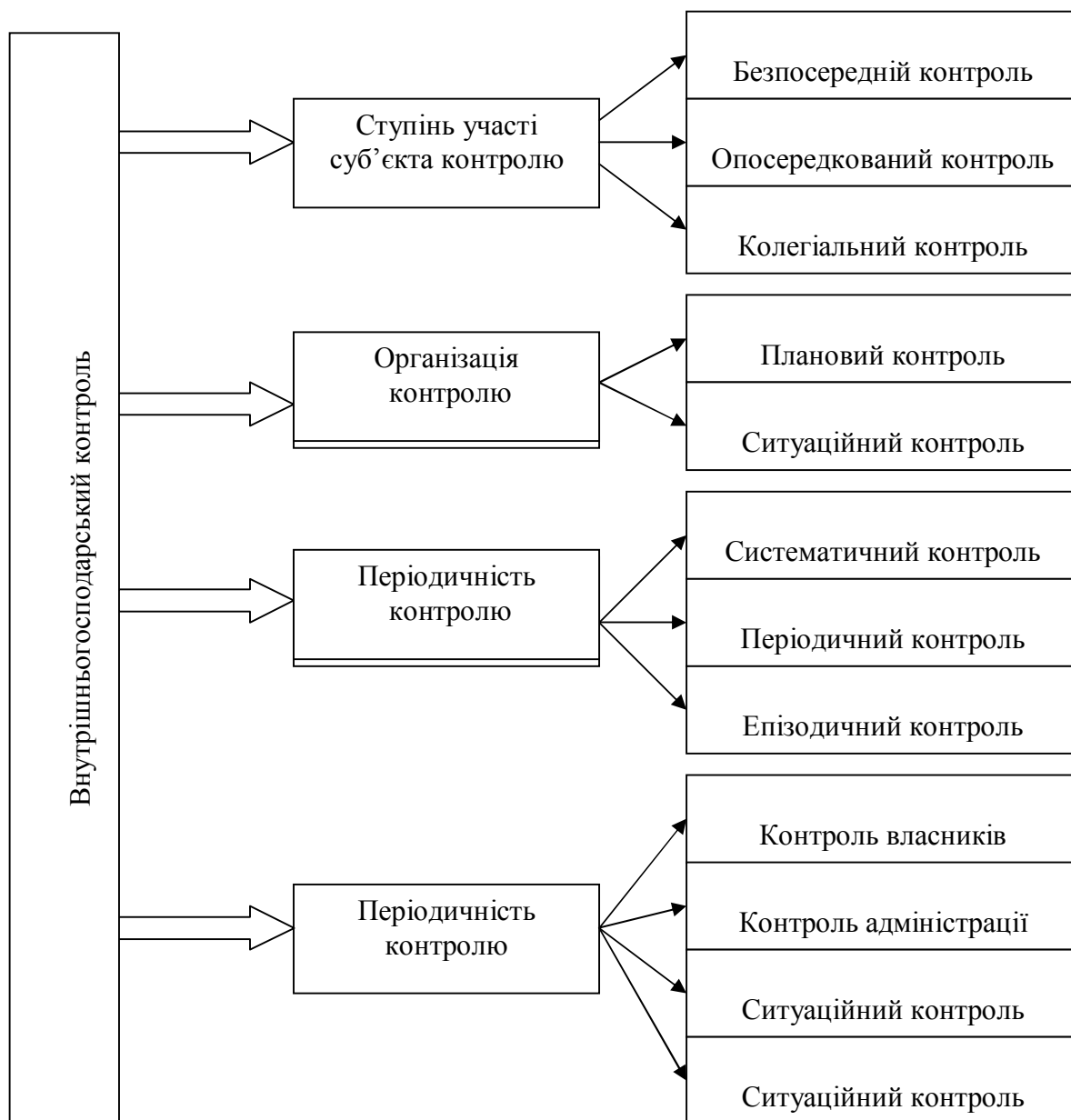


Рис. 1.6. Класифікація видів внутрішньогосподарського контролю за суб'єктною ознакою (За Максимовою В.Ф.)

Джерело: [80, с. 15]

Важливими ознаками класифікації видів контролю є методологія та методика його проведення. Залежно від форми проведення контроль поділяють на централізований, децентралізований та інтегрований. Вибір форми контролю зумовлюється складністю організаційної структури підприємства, видами і масштабами діяльності, політикою внутрішнього контролю, фінансовими можливостями.



Централізований внутрішньогосподарський контроль здійснюється у формі інвентаризації, тематичної перевірки, експертизи, ревізії, внутрішнього аудиту. Децентралізований проводиться у формі спостереження, моніторингу, нагляду, локальних контрольних перевірок, аналізу правильності дій тощо. Інтегрована форма контролю утворюється шляхом синтезу централізованої та децентралізованої форм.

При здійсненні внутрішнього економічного контролю застосовуються різні методи: загальнонаукові (дедукція, індукція, синтез, аналіз, експеримент та ін.), суміжних економічних наук (економічний аналіз, економіко-математичні, статистичні), власний.

Залежно від характеру взаємовідносин між контролером і підконтрольними особами виділяють декілька різних видів контролю. Серед них — контроль, обумовлений відносинами підлеглості; контроль, не обумовлений відносинами підлеглості; спрямовуючий, коригуючий і фільтруючий; обов'язковий та ініціативний; контроль у полегшеному, нормальному та посиленому режимах.

Розглянуті класифіковані види внутрішньогосподарського контролю дають можливість глибше розглянути його сутність і значення як управлінської функції, вирішити проблему організації на підприємствах інтегрованої системи внутрішнього контролю, яка була б здатна якісно підвищити динамічність цієї важливої функції управління. Слід зазначити, що складність проблеми, її дискусійність привели до появи різних моделей внутрішнього контролю, які не знайшли свого застосування на практиці, а залишаються в стадії наукових розробок. Не досягнуто єдиної думки щодо виокремлення в сфері контролю внутрішнього аудиту та контролінгу. Отже, існує ряд невирішених питань теоретичного і практичного характеру, що набувають особливої актуальності внаслідок запозичення західних концепцій, які безпосередньо стосуються проблем внутрішньогосподарського контролю.

Спираючись на проведені дослідження, вважаємо за доцільне виділити класифікаційну ознаку внутрішньогосподарського контролю залежно від су-

б'єктів його здійснення та завдань, які вони ставлять перед собою. За цією ознакою внутрішньогосподарський контроль пропонуємо поділяти на адміністративний, бухгалтерський, технологічний і спеціальний. Загальна схема видів внутрішньогосподарського контролю наведена на рис. 1.7.

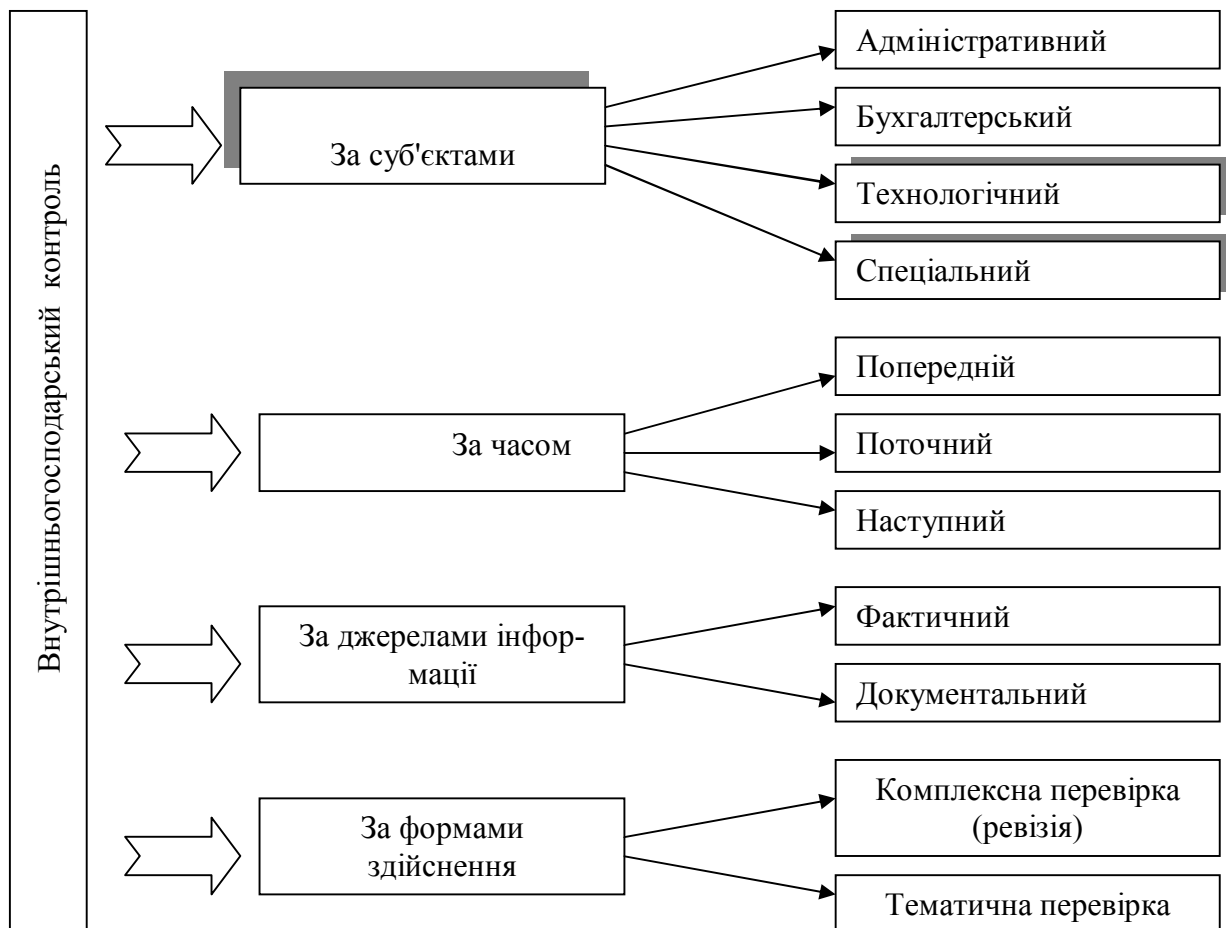


Рис. 1.7. Класифікація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві (за Рибалко Л.В.)

Джерело: [113, с. 56]

Здійснення адміністративного контролю забезпечують внутрішні положення (накази, розпорядження, посадові інструкції), діючі на підприємстві, вказівки вищого керівництва. Такий контроль включає сукупність способів, які допомагають управлінню, плануванню та координації господарської діяльності організації. Його здійснюють безпосередньо директор (дирекція) підприємства, його заступники та керівники структурних підрозділів. Основним завданням адміністративного контролю є здійснення загального спостереження за госпо-

дарською діяльністю та застосування при наявності відхилень відповідних контролюючих і регулюючих заходів, що перебувають у компетенції вищих рівнів управління. Але такі заходи повинні застосовуватися лише щодо непередбачуваних, особливих ситуацій. Адміністративний контроль за процесами звичайної діяльності має здійснюватися автоматично в рамках затверджених внутрішніх організаційних і розпорядчих документів.

Бухгалтерський контроль – це сукупність процедур, спрямованих на збереження активів та забезпечення достовірності облікових даних і фінансової звітності. Суб'єктами здійснення такого контролю є насамперед головний бухгалтер та інший обліковий персонал, у тому числі інвентаризаційна комісія. Головними завданнями бухгалтерського контролю є: забезпечення дотримання облікової політики, оцінка ступеню надійності наданих керівництву доказів, перевірка дотримання правильності облікових процедур, перевірка точності записів, забезпечення збереження активів, попередження помилок і зловживань, визначення ефективності окремих операцій.

Слід зазначити, якщо система обліку чітко організована та налагоджена на підприємстві, то бухгалтерський контроль у певній мірі здійснюється автоматично і не потребує додаткових заходів. Зокрема, система документообігу, система подвійного запису, стандартні форми первинних і зведених бухгалтерських документів, взаємоув'язка форм фінансової звітності тощо вже містять у собі важливі елементи контролю. Професор Ф.Ф. Бутинець [96, с. 197] наголошує, що система бухгалтерського контролю повинна бути досить надійною та відповідати ряду вимог (рис. 1.8).

Технологічний контроль покликаний забезпечити дотримання технології виробництва, норм і нормативів витрат сировини, якості виготовленої продукції. Суб'єктами цього виду контролю є головні спеціалісти та керівники середніх і низових ланок управління. Контроль якості виступає однією із важливих сторін технологічного контролю, але в умовах командно-адміністративної системи господарювання основну увагу зосереджували на контролі за кількістю, а не за якістю.



Рис. 1.8. Вимоги до системи бухгалтерського контролю на підприємстві (за Ф.Ф. Бутинцем)

Джерело: [96]

Технологічний контроль є досить важливою складовою частиною загальної системи внутрішньогосподарського контролю, оскільки від якості його проведення значною мірою залежить попит на кінцеву продукцію, а отже, конкурентоздатність підприємства на ринку та його прибутковість. Такий вид контролю є найоперативнішим, тому що він децентралізований і максимально наближений до місць витрат матеріальних та трудових ресурсів. У зв'язку з цим, система внутрішньогосподарського контролю дає можливість використовувати переваги як самостійних підрозділів, так і ефективного керівництва з центру (адміністративний контроль), та досягати оптимального поєднання централізації та децентралізації в управлінні підприємством.

Класифікація внутрішньогосподарського контролю наведена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

### Класифікація внутрішньогосподарського контролю

№ п/п	Класифікаційна ознака	Вид контролю	Короткий зміст
1	За часом проведення	Попередній	здійснюється до завершення господарських операцій
		Поточний	проводиться у процесі здійснення господарських операцій
		Наступний	здійснюється після закінчення звітного періоду
2	За видом економічної діяльності	Операційний	контроль за технологічним процесом, проводиться під час виконання або після завершення відповідної операції.
		Інвестиційний	процес перевірки реалізації управлінських рішень у сфері інвестиційної діяльності підприємства
		Фінансовий	контроль за процесом розподілу та перерозподілу фінансових ресурсів підприємства
3	За джерелами інформації	Фактичний	контроль фактичних показників об'єкта господарювання (готівка в касі, незавершене виробництво)
		Документальний	контроль достовірності господарських операцій, який здійснюється на підставі документації підприємства
4	За способом проведення	Суцільний	перевірка всіх документів і облікових реєстрів, в яких відображені господарські операції за період, що перевіряється
		Вибірковий	перевірка частини документів, що відбираються за відповідний період часу
		Комбінований	одна частина документів або облікових реєстрів вивчається суцільно, а друга — вибірко-вим способом
5	За проміжками часу здійснення	Перманентний	контроль, що триває безперервно
		Періодичний	контроль, який здійснюється через певні проміжки часу
6	За формами здійснення	Ревізія	система контрольних дій, що здійснюються аудиторською або ревізійною групою за діяльністю структурних підрозділів
		Тематична перевірка	контроль спрямований на вивчення однієї чи декількох сторін виробничої або господарсько-фінансової діяльності.
		Внутрішній аудит	незалежна, об'єктивна перевірка діяльності з надання впевненості та консультаційних послуг
		Службове розслідування	контроль дотримання працівниками підприємства службових обов'язків та законності

Джерело: узагальнено автором

Отже, попередній контроль передує господарській операції або процесу, діє до їх здійснення. Це дає можливість заздалегідь обґрунтувати економічну доцільність і вірогідність тієї чи іншої операції, своєчасно усунути недоліки, запобігти недоцільним витратам, безгосподарності та марнотратству. У той же час, на попередній стадії, коли ще не здійснена господарська чи фінансова операція, її розвиток і наслідки не завжди можна передбачити. У зв'язку з цим виникає потреба у здійсненні поточного контролю.

Поточний контроль здійснюють у процесі виконання господарських операцій. Його завдання полягає в оперативному виявленні порушень, відхилень від передбачених завдань і нормативів, своєчасному усуненні недоліків безпосередньо в ході виробничих процесів.

Наступний контроль являє собою найповніший вид контролю. Він здійснюється після завершення господарських операцій на основі даних, зафіксованих насамперед у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку.

За інформаційним забезпеченням внутрішньогосподарський контроль поділяється на документальний і фактичний. Для здійснення документального контролю використовуються дані різноманітних первинних документів, бухгалтерських реєстрів, внутрішньої звітності, планової та кошторисної документації, фінансової, податкової, статистичної звітності, нормативно-правової документації тощо.

Інформаційною базою фактичного контролю є дані, отримані шляхом безпосереднього огляду об'єктів у натурі, визначення стану, наявності та використання активів підприємства. Слід зазначити, що у процесі контрольної діяльності необхідно широко поєднувати документальний і фактичний контроль з тим, щоб мати можливість зіставити (порівняти) облікові дані з реальним станом речей, та з метою підвищення дієвості й ефективності внутрішньогосподарського контролю.

За формами здійснення ми поділяємо внутрішньогосподарський контроль на комплексну перевірку (ревізію) та тематичну перевірку. Внутрішньогосподарська ревізія охоплює всі сторони господарської діяльності підприємства.

Основним її завданням є документальна та фактична перевірка законності й економічної доцільності здійснених господарських операцій, виявлення фактів зловживань, крадіжок, встановлення правильності організації обліку та достовірності звітності. Ревізію на підприємстві, як правило, проводять ревізійні комісії згідно розробленого плану.

Тематична перевірка спрямована на дослідження однієї або декількох сторін виробничо-фінансової діяльності підприємства або його підрозділу. Така перевірка досить часто може мати раптовий характер.

Отже, чіткій організації внутрішньогосподарського контролю сприяє його класифікація, яка полягає у розподілі видів контролю за певними ознаками, що притаманні одним і відсутні в інших. Необхідність класифікації контролю полягає у:

- науковій розробці питань теорії господарського контролю;
- подальшому удосконаленні практики контролю;
- покращенні підготовки та підвищенні кваліфікації кадрів контролю;
- підвищенні ефективності та якості всієї контрольної роботи;
- подальшій розробці методології контролю.

Для подальшого дослідження необхідно прояснити термінологічну плутанину, котра виникає внаслідок вживання слів «внутрішньогосподарський контроль» та «контролінг». Аналіз вітчизняної та іноземної наукової літератури доводить, що спільного між цими двома поняттями набагато більше, ніж відмінного. Тому для вивчення європейської моделі внутрішньогосподарського контролю з метою уникнення спотворення першоджерел цілком виправданим є використання іноземної термінології [32. с. 54].

Отже, «контролінг» походить від англійського «to control», «контролювати», «керувати», яке — у свою чергу, походить від французького відповідника, котре перекладається як «реєстр», «документальна перевірка». Незважаючи на це, в англійських джерелах «контролінг» практично не застосовується: у Великобританії та США його замінили похідні терміни від «management» — «управляти».

Розуміння контролінгу, як підсистеми системи управління отримало найбільшого поширення у Німеччині.



Рис. 1.9. Європейська (німецька) модель контролінгу

Джерело: [32. с. 54].

У рамках контролінгу здійснюється перевірка ефективності різних варіантів інвестицій до та в ході їхньої реалізації, моделюються умови виконання проекту. Узагальнена та систематизована інформація, надавана службою контролінгу керівництву підприємства, має величезне значення не лише для оперативного, але й для стратегічного управління.

Основні відмінності відмінності зовнішнього та внутрішньогосподарського контролю наведені в Додатку Б.

Існують суттєві відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім ау-



дитом (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом**

Відмінні ознаки	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
1	2	3
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, 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.
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

1	2	3
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: [149, с. 136]

На підставі проведених досліджень можна стверджувати, що внутрішньогосподарський контроль сприяє керівництву сільськогосподарських підприємств реалізувати тактичні та стратегічні цілі ефективного господарювання шляхом інформаційного забезпечення та безпосередньої участі в процесі управління. Він має свою мету, завдання, принципи, функції та може виступати, в залежності від конкретного напрямку, у різних варіантах. Все це дає підстави для висновку, що внутрішньогосподарський контроль є цілісною системою, яка має свої елементи.

Внутрішньогосподарський контроль залежить від мінливих умов в яких здійснюється господарська діяльність, тому виникає потреба у різноманітних видах контролю, які в комплексі охоплюють всі його сторони. Класифікація внутрішньогосподарського контролю дозволяє систематизувати та чітко визначити місце кожного виду, що допоможе при виборі методів і прийомів для його виконавців.

Класифікація, що складена на підставі загальних ознак групує закономірні зв'язки між видами внутрішньогосподарського контролю та утворює єдину систему.

Співвідношення видів контролю за класифікаційними ознаками представлено на рис. 1.10.

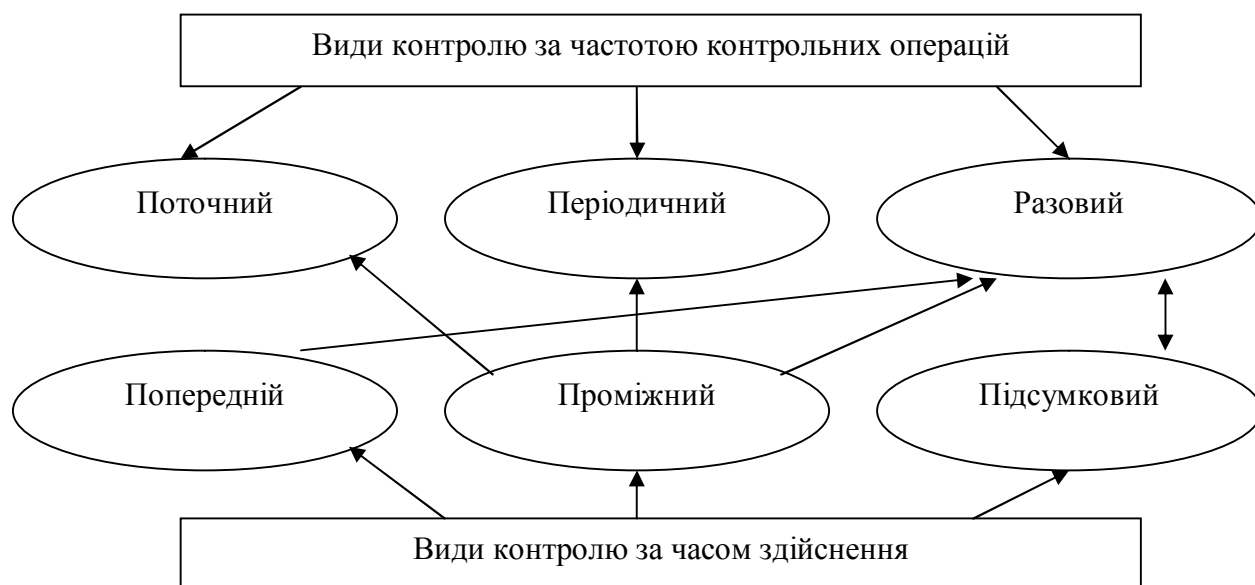


Рис. 1.10. Схема співвідношення видів контролю за класифікаційними ознаками

Джерело: [136]

Вважаємо за доцільне звернути увагу на відмінності між внутрішньогосподарським і державним фінансовим контролем. І внутрішньогосподарський і державний фінансовий контроль мають відповідні суб'єкти і об'єкти, предмет, мету і завдання, принципи і методи, техніку і технологію контролю, результати контролю, а також специфічний контрольний процес.

Можна стверджувати, що спільними як для внутрішньогосподарського і державного фінансового контролю є принципи законності, об'єктивності, безперервності, плановості, незалежності, гласності і ефективності.

Водночас, як сукупність закономірностей функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, що визначають її структуру і відносини із зовнішнім середовищем, формулюються і такі принципи її організації, як: системного впорядкування організації контролю; наближення контролю до об'єктів; ієрархічності (масовості) контролю; формалізації системи; взаємодії з іншими функціями управління; доцільної взаємодії елементів системи внутрішньогосподарського контролю; незалежності контролюючих суб'єктів [146, с. 471].

Дослідники виокремлюють і такий специфічний принцип внутрішньогосподарського контролю, як принцип раціональності, який базується на таких

припущеннях [133, с. 145]:

- система фінансового контролю може забезпечувати лише розумний (обмежений) рівень впевненості в тому, що основні цілі організації будуть досягнуті;
- витрати на систему фінансового контролю мають бути адекватними ефекту від його використання;
- помилки, відхилення і порушення, що виявляються внаслідок контролю, мають різну важливість для господарюючого суб'єкта.

Спільною рисою цих різновидів контрольної діяльності є й проведення їх у формі попереднього, поточного і наступного; проміжного і кінцевого; документального; стратегічного і тактичного; планового і позапланового; систематичного, періодичного і епізодичного; тематичного і комплексного, а також вибіркового і суцільного, автоматизованого і неавтоматизованого контролю.

Разом з тим, на відміну від державного фінансового контролю з огляду на елементи організаційної структури господарюючого суб'єкта внутрішньогосподарський фінансовий контроль класифікують як лінійний (за об'єктом загалом), функціональний (розглядає об'єкт контролю з точки зору якості і підсумків реалізації ним певних функцій у процесі управління) і операційний (по окремих операціях), з огляду на кібернетичний ефект – вхідний (здійснюється при прийомці результатів праці одного працівника іншим), процесний (контроль процесу фінансового-господарської діяльності) і вихідний (контроль кінцевих результатів фінансового-господарської діяльності), з огляду на характер – спрямовуючий (контроль в процесі фінансового-господарської діяльності, який здійснюється для її коригування) і фільтруючий (різновид процесного контролю), з огляду на інтенсивність – нормальний, посилений і полегшений, а з огляду на спосіб взаємодії суб'єктів контролю – одnobічний (функціонально-примусовий), взаємний (двосторонній і багатосторонній).

Водночас, внутрішньогосподарський і державний фінансовий контроль вирішують різні завдання (табл. 1.4).

Крім того, розширення економічної діяльності держави відбувається в

формі створення підприємств, організованих на засадах приватного права, які мають бути об'єктом контролю вищого контрольного органу.

Таблиця 1.4

### Завдання внутрішньогосподарського і державного фінансового контролю

Внутрішньогосподарський фінансовий контроль	Державний фінансовий контроль
<ul style="list-style-type: none"> <li>- безперервне спостереження за ефективністю фінансово-економічної, постачально-збутової і виробничої діяльності, забезпечення схоронності грошових коштів і матеріальних засобів, усунення причин і умов, що призводять до безгосподарності і крадіжок і мінімізація ризику їх виникнення в майбутньому;</li> <li>- складання думки про: ефективність дій керівників з управління власністю, переданої в їх розпорядження; достовірність інформації, якою в фінансових звітах представлені фінансовий стан і результати фінансово-господарської діяльності; законність і ефективність окремих операцій і руху грошових коштів господарюючого суб'єкта; відповідність відображення фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання загальноприйнятим бухгалтерським принципам і чинним нормативно-правовим актам; – перевірка дотримання політики (стратегії) керівництва господарюючого суб'єкта, внутрішніх нормативних документів;</li> <li>– визначення ефективності планування фінансово-економічної діяльності;</li> <li>– встановлення доцільності операцій внутрішнього контролю;</li> <li>– аналіз, встановлення і оцінка стану суб'єктів внутрішнього контролю;</li> <li>– виявлення резервів зростання фінансово-економічного потенціалу господарюючого суб'єкта;</li> <li>– вжиття заходів щодо осіб, відповідальних за порушення законодавства.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- перевірка правильності формування і виконання державного бюджету і бюджетів державних спеціалізованих фондів;</li> <li>- перевірка стану, цільового і ефективного витрачання фінансових ресурсів держави і органів місцевого самоврядування, законності і раціональності використання державного і муніципального майна;</li> <li>- перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності звітності;</li> <li>- контроль за дотриманням чинного законодавства в сфері оподаткування, валютної, митної і банківської діяльності;</li> <li>- виявлення резервів зростання дохідної частини бюджетів різних рівнів;</li> <li>- перевірка обігу коштів бюджету і державних спеціалізованих фондів в банках та інших кредитних установах;</li> <li>– контроль за формуванням і розподілом цільових бюджетних фондів фінансової підтримки регіонам;</li> <li>– скасування незаконних рішень з надання податкових пільг, державних дотацій, субвенцій, трансфертів та іншої допомоги окремим категоріям платників чи регіонів;</li> <li>– виявлення чинників марнотратства і фінансових зловживань, застосування адекватних заходів покарання винних осіб.</li> </ul>

Джерело: [146, с. 471]

Фінансова діяльність держави охоплює фінансово-господарську діяльність комерційних організацій, недержавних підприємств різних форм власності, іноземних інвесторів через систему державних замовлень, кредитування, ін-

вестування чи державних гарантій. Тому фінансовий контроль має поширюватися на діяльність всіх суб'єктів державного і корпоративного секторів національної економіки.

Як державний, так і внутрішньогосподарський фінансовий контроль включають в себе такі складові, як податковий і валютний контроль, хоча проведення останніх на різних рівнях управління, звичайно, переслідує різні цілі й враховує різні інтереси.

Різними є й суб'єкти внутрішньогосподарського і державного фінансового контролю. Так, суб'єктами державного фінансового контролю є державні контролюючі органи, представлені контрольними структурами органів законодавчої і центральної виконавчої влади. Натомість аналіз відомих визначень дозволяє зробити висновок, що система внутрішньогосподарського контролю може бути представлена у вигляді комплексу впорядкованих взаємопов'язаних заходів, методик і процедур, які використовуються співробітниками, підрозділами і керівництвом господарюючого суб'єкта в цілях забезпечення дотримання політики керівництва і ефективного ведення господарсько-фінансової діяльності. Тобто, внутрішньогосподарський фінансовий контроль здійснюється силами конкретного економічного суб'єкта для постійного нагляду і перевірки здійснюваних операцій, вжиття оперативних заходів.

Різняться при здійсненні внутрішньогосподарського і державного фінансового контролю і врахування певних інтересів. Державний фінансовий контроль апріорі спрямований на дотримання інтересів держави. Натомість, оскільки процес управління економічним суб'єктом і належним чином організовану систему внутрішнього контролю неможливо відокремити один від одного, не порушивши при цьому стрункість і ефективність всієї системи управління, то, як наслідок, виникає потреба не в епізодичному застосуванні незалежного зовнішнього аудиту, а в постійно діючій і ефективній структурі, що входить в систему внутрішнього контролю як невід'ємна її частина.

Отже, чіткій організації внутрішньогосподарського контролю сприяє його класифікація, яка полягає у розподілі видів контролю за певними ознаками.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

#### **2.1. Функції, об'єкти та суб'єкти внутрішньогосподарського контролю на підприємстві**

Внутрішній контроль є постійною, щоденною роботою персоналу підприємства, яка унеможливує будь-які зловживання та відхилення від діючих внутрішніх правил і надає можливість ефективно й економно використовувати ресурси підприємства, а також захищати інтереси працюючих. Без внутрішнього контролю не може ефективно діяти будь-яка господарська одиниця. В тих господарствах, де добре функціонує внутрішньогосподарський контроль, є можливість своєчасно виявляти недоліки в здійсненні господарських операцій та усувати їх. Задля досягнення ефективності внутрішньогосподарського контролю на підприємствах необхідно:

- правильно вести бухгалтерський облік, у повному обсязі відображати господарську діяльність підприємства відповідно до чинного законодавства;
- забезпечити прозорість і доступність для користувачів системи формування показників для складання фінансової звітності;
- надійно зберігати й ефективно використовувати цінності підприємства;
- використовувати ліцензовані комп'ютерні програми для ведення обліку на підприємстві;
- спрямовувати дії внутрішніх ревизорів на запобігання порушенням нормативно-правових актів чи зловживанням на підприємстві;
- забезпечувати системність, сувору документальну фіксацію та безперервність усіх заходів контролю.

Вищенаведене слугує меті підвищення ефективності контролю в боротьбі з нераціональними витратами, нестачами та крадіжками.

Внутрішній контроль має функціонувати для перевірки та оцінки роботи окремих підрозділів, служб, об'єктів обліку підприємства з метою виявлення

недоліків у їх діяльності та невикористаних резервів для підвищення його ефективності.

Внутрішньогосподарський контроль – це спосіб систематичного й активного спостереження за операціями та процесами, які здійснюються відповідно до заданих критеріїв, що залежить від своєчасності й правдивості облікової інформації про всі операції, пов'язані з рухом продукції і сировини, дотриманням відповідних умов їх зберігання, виробництвом та реалізацією.

Рибалко Л.В. виокремлює такі основні функції внутрішньогосподарського контролю: інформаційну, захисну, діагностичну, інвестиційну, прогностичну та виховну [113, с. 9]. Дослідження дало можливість обґрунтувати систему найважливіших функцій внутрішньогосподарського контролю (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Функції внутрішньогосподарського контролю

Джерело: узагальнено автором

Така класифікація може бути дискусійною. Проте це не повинно стати перешкодою для введення в науково-прикладне використання тієї чи іншої



структури функцій внутрішньогосподарського контролю.

Цільове призначення соціальної функції розвитку підприємства полягає в регулюванні всієї сукупності соціальних процесів – трудової зайнятості, і дотримання трудової дисципліни.

Економічна функція внутрішньогосподарського контролю спрямовується на вирішення щонайменше трьох завдань: досягнення заданих обсягів виробництва взагалі й окремих його видів зокрема, рентабельне господарювання й забезпечення розширеного відтворення. Можливо, ці елементи доречно розглядати як підфункції економічної функції. Оскільки всі інші функції цілком залежатимуть від того, з якою віддачею спрацьовуватиме економічна, не виключено, що вона може розширюватися й бути базовою, визначальною.

Безпосередньо виробничо-господарська функція вказує на те, що основним цільовим призначенням внутрішньогосподарського контролю є забезпечення ефективного господарювання підприємства з метою одержання на кожному етапі діяльності таких соціально-економічних результатів, які б задовольняли потреби власника. Тому її можна розглядати як центральну, ключову в усій сукупності функцій: вона є їх джерелом, формує їхню сутність.

Цільовим призначенням організаційної функції є забезпечення достатньо високого організаційного рівня підприємства, який повинен розглядатися як одна з найважливіших передумов його ефективного розвитку. Як економічна організаційна функція є структурно складною й охоплює побудову найбільш доцільної галузевої структури підприємства, його організації, планування виробництва, моніторинг виробничо-господарської діяльності.

Управлінська функція в найбільш загальному вигляді узгоджує безпосередньо управлінські дії і є основою побудови структури управління, його кадрового забезпечення, менеджерської діяльності керівників і спеціалістів. Оскільки організація й управління виробництвом за багатьма критеріями близькі між собою, не виключено, що вони можуть розглядатися як єдина організаційно-управлінська ланка функціонування підприємства].

На думку Гудзенко Н.М., "...юридичне трактування контролю більше

співвідноситься із функцією управління, адже він є одним із дієвих засобів забезпечення законності здійснення господарських процесів" [42, с. 15].

Проте управлінську й організаційну функції не можна взаємозамінювати. Високий рівень організації управління забезпечується за умови, що кожна функція виконується якісно, у заданий час і в належному обсязі. Тільки взаємодією та органічною єдністю всіх функцій управління можна досягти цілеспрямованого впливу на управлінський об'єкт.

Розподільча й контрольна функції внутрішньогосподарського контролю передбачають підвищення технологічного рівня виробництва, забезпечення правильністю оформлення господарських операцій з приймання й відпуску товарно-матеріальних цінностей; здійснення видачі та перерахування грошових коштів; дотримання трудової дисципліни, правильний розподіл прибутків і проведення розрахунків; перевірку нарахувань та утримань із заробітної плати. Ці функції спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємств і об'єднань, виявлення й використання внутрішніх резервів і посилення режиму економії, запобігання непродуктивним витратам і втратам, нестачам і розкраданням цінностей.

У розгляді функціональних аспектів внутрішньогосподарського контролю важливе значення має проблема визначення в ньому місця кожної функції. Одним із підходів до її вирішення може стати ранжування функцій за критерієм "ваги" кожної з них у кінцевих результатах господарювання. Проте, ідучи цим шляхом, довелось би зробити висновок, що одні з них важливіші за інші. Найчастіше мовиться про пріоритетне розв'язання економічних проблем. При всій значущості економічної все ж буде помилково недооцінювати інші функції.

Здійснення внутрішньогосподарського контролю нерозривно пов'язане з іншими функціями управління, а саме:

- плануванням;
- організацією;
- обліком;
- аналізом;

- регулюванням.

Проте основною ціллю внутрішньогосподарського контролю є вплив на основні техніко-економічні показники і виробничо-фінансові процеси з метою їх функціонування в рамках технічних параметрів і запланованих показників, а також підготовку необхідних управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності господарської діяльності підприємства.

Система внутрішнього контролю повинна стати частиною діяльності підприємства, інакше виникає можливість того, що дана система буде або дуже витратною, або неефективною. Система внутрішньогосподарського контролю підприємства може бути представлена у вигляді наступної схеми (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Система внутрішнього контролю підприємства

Джерело: [119, с. 85].

Після розгляду функцій внутрішньогосподарського контролю, вважаємо за необхідне визначити предмет, об'єкти та суб'єкти контролю.

Вчені розділяються в поглядах на предмет внутрішньогосподарського контролю. Як вважає В.Ф. Максимова, предметом внутрішньогосподарського контролю є стан організаційних, управлінських, економічних, інформаційних характеристик підприємства, як організованої системи, яка вивчається з метою виявлення недоліків у фінансово-господарській діяльності підприємства та їх

причин і розроблення пропозицій з поліпшення функціонування об'єкта [80, с. 72]. Існує ще один підхід, що ототожнює з предметом внутрішньогосподарського контролю діяльність посадових осіб спрямовану на планування, організацію, облік та аналіз господарської діяльності.

Таким чином, під предметом внутрішньогосподарського контролю можна розуміти стан основних характеристик підприємства, їх невідповідність поставленим завданням та діяльність посадових осіб спрямована на уникнення цих недоліків. Відповідно до визначеного предмету, об'єктом внутрішньогосподарського контролю можуть виступати окремі, або взаємопов'язані дані чи інші сторони функціонування системи, яка вивчається, стан якої можна оцінити кількісно та якісно та від якої залежить методика здійснення внутрішньогосподарського контролю.

Об'єктами контролю виступають всі явища та процеси господарського життя підприємства. Зважаючи на тісну інтеграцію функцій обліку та контролю, повністю відокремити їх об'єкти є неможливим. Тому об'єкти внутрішньогосподарського контролю доцільно класифікувати за двома групами (рис. 2.3):

1. об'єкти бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю;
2. об'єкти внутрішньогосподарського контролю як функції управління.

До першої групи відносяться необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції), запаси (сировина, матеріали, готова продукція), кошти, розрахунки, власний капітал і забезпечення зобов'язань, довгострокові та поточні зобов'язання, доходи, витрати й результати діяльності тощо. Крім того, об'єктами бухгалтерського контролю є норми та нормативи витрат, первинна та зведена документація, звітність господарюючого суб'єкта.

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю як функції управління можуть бути окремі складові та процеси господарської діяльності підприємства: виробничі та технологічні процеси, умови праці та техніка безпеки, організація управління.

Оскільки такі об'єкти контролю максимально наближені до місць виникнення витрат, то, як вважають деякі науковці, їх доцільно називати центрами

витрат підприємства.



Рис. 2.3. Класифікація об'єктів внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [113, с. 96]

Крім того, до другої групи об'єктів слід також віднести плани, накази, управлінські рішення. Слід підкреслити, що в ході здійснення внутрішньогосподарського контролю його об'єктами виступають не скільки виробничі ресурси, активи, стільки дії осіб, відповідальних за забезпечення схоронності та ефективного використання цих засобів, раціональне використання трудових ресурсів. Так, В.О. Шевчук вважає, що об'єкт контролю – це діяльність певного суб'єкта, на яку спрямовуються контрольні дії цього або іншого суб'єкта (суб'єктів), що знаходяться в оточуючому середовищі [145, с. 4]. Тому до об'єктів внутрішньогосподарського контролю належить і діяльність осіб, відповідальних за

виконання управлінських рішень на різних рівнях системи управління.

Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю, з огляду на запропоновану раніше класифікацію, виступають керівництво підприємства, керівники структурних підрозділів, головні спеціалісти, обліковий персонал, інвентаризаційна комісія та спеціальні підрозділи контролю (спостережна рада, ревізійна комісія). Узагальнена класифікація суб'єктів здійснення внутрішньогосподарського контролю та їх завдань наведена на рис. 2.4.

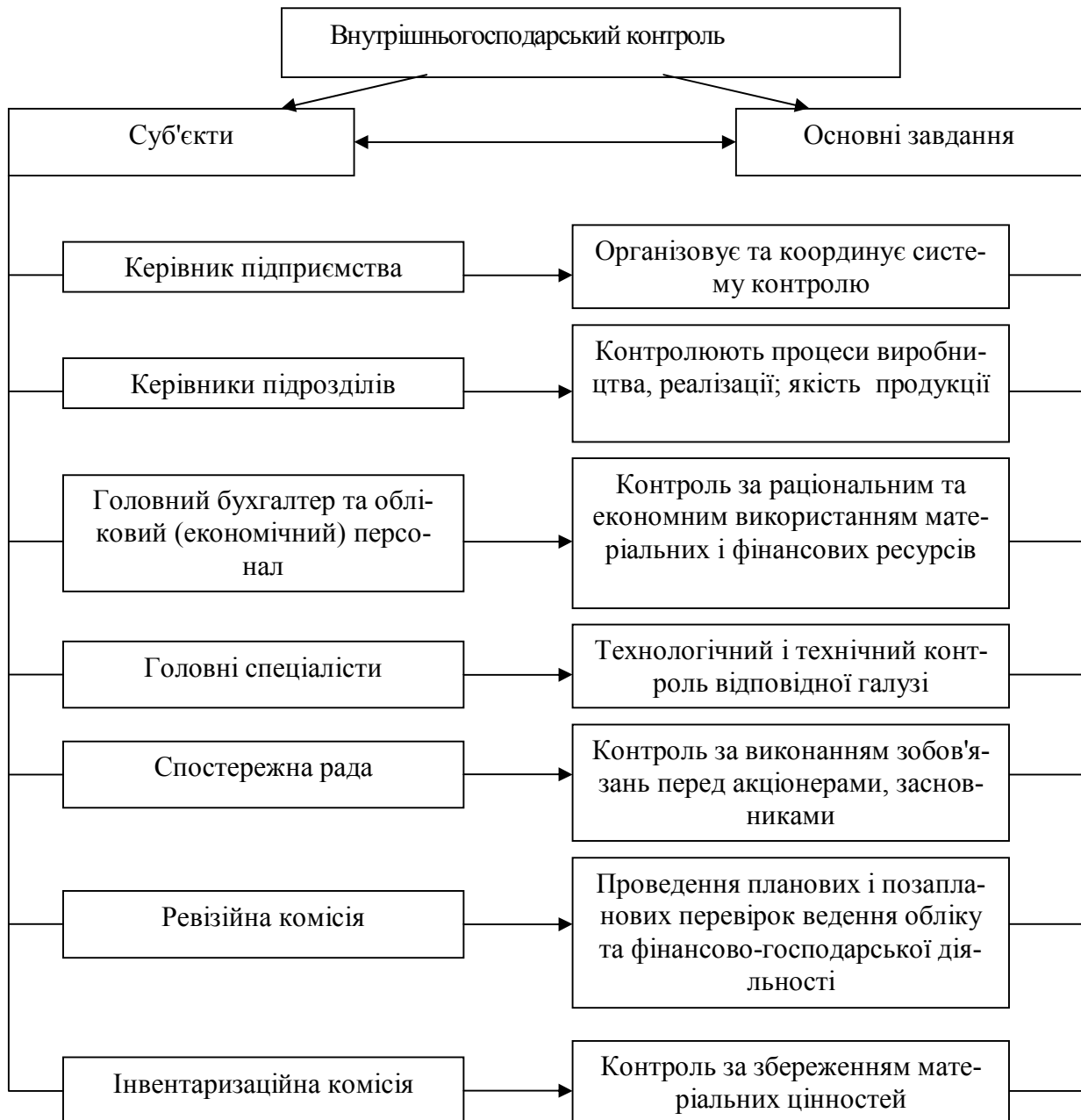


Рис. 2.4. Суб'єкти здійснення внутрішньогосподарського контролю та їх основні завдання

Джерело: [113, с. 96]

По суті, суб'єкти контролю своєрідні "центри відповідальності", тобто окремі підрозділи підприємства з їх відповідальними особами, що забезпечують контроль за витратами ресурсів або виробничим процесом і мають право й можливість приймати відповідні рішення та є відповідальними за ефективність функціонування підприємства.

Детальніше завдання та функції окремих суб'єктів фіксуються в посадових інструкціях, наказах керівника, положеннях про ревізійну комісію, спостережну раду. Результати дослідження свідчать, що на підприємствах мало приділяють уваги розробці посадових інструкцій, положень і виокремленню в них контролюючих функцій. При цьому досить низьким є рівень наявності регламентного забезпечення функціонування системи контролю.

Слід відмітити, що питання створення та організації діяльності внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, в повній мірі, не регламентовано законодавством. Але, відповідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-14 від 16.07.1999 р. підприємство самостійно розробляє систему і форму внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підпис бухгалтерських документів. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

На сьогодні в Україні відсутній єдиний нормативно-правовий акт із питань організації та діяльності системи внутрішньогосподарського контролю. Пріоритет у вирішенні цих питань належить власникам і керівництву господарюючих суб'єктів. Проте ряд нормативно-правових актів містять відповідні положення та покликані спрямовувати дії внутрішніх посадових осіб у єдине русло. Правовою базою для здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві є зовнішні й внутрішні нормативні акти. Правове забезпечення внутрішньогосподарського контролю можна класифікувати за рівнями: загаль-

носистемний, організаційний, методологічний та управлінський (рис. 2.5).

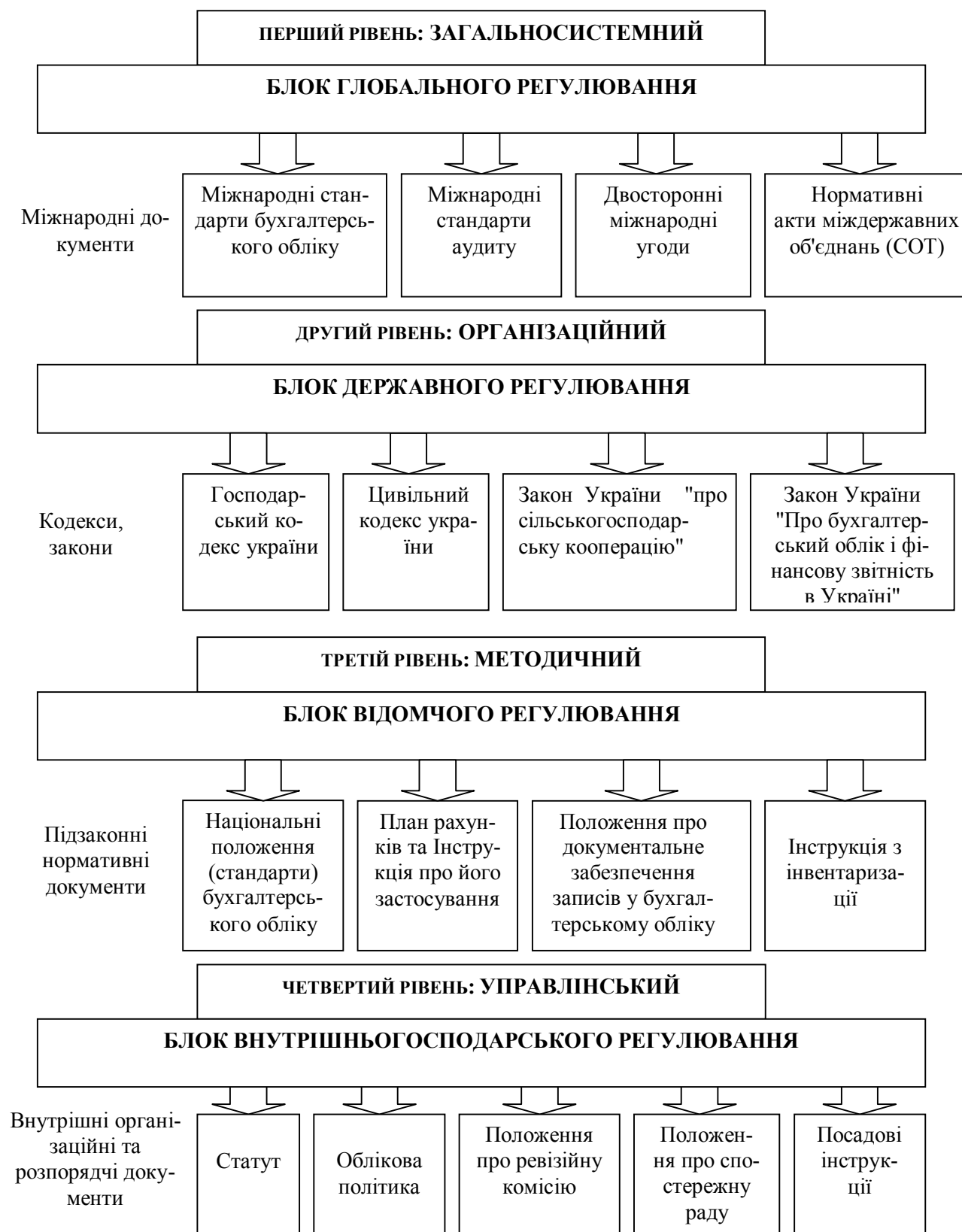


Рис. 2.5. Рівні нормативно-правового регулювання внутрішньогосподарського контролю в Україні

Джерело: [113, с. 67]



Ці рівні поєднують у собі чотири відповідних блоки нормативно-правового регулювання: глобального, державного, відомчого та внутрішньогосподарського регулювання. В умовах розвитку ринкової економіки в Україні та поступової інтеграції її у міжнародний економічний простір загальні питання внутрішньогосподарського контролю в окремих вітчизняних підприємствах можуть бути обумовлені у міжнародних документах. Це стосується, зокрема, спільних підприємств і підприємств із іноземними інвестиціями, вимоги до внутрішньогосподарського контролю яких фіксуються у відповідних двосторонніх угодах.

Блок державного регулювання внутрішньогосподарського контролю представлений Господарським і Цивільним кодексами України, Законом України "Про господарські товариства", Законом України "Про сільськогосподарську кооперацію", Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні". У цих документах визначені організаційні засади внутрішньогосподарського контролю.

Отже, на вищому законодавчому рівні зафіксовані деякі організаційні передумови створення та діяльності системи внутрішньогосподарського контролю, які охоплюють декілька різновидів організаційно-правових форм суб'єктів господарювання.

Методичний рівень включає основні засади процесу внутрішньогосподарського контролю на підприємстві й охоплює провідні напрямки методики проведення контролю. Він формує блок відомчого регулювання, оскільки представлений підзаконними нормативними актами, розробленими та затвердженими окремими міністерствами, відомствами: Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків та Інструкцією по його застосуванню, Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

Поєднання організаційного та методологічного блоків на рівні окремого підприємства та впровадження їх у практику здійснюється за рахунок існування управлінського рівня правового забезпечення. Фактично, на основі законодавчо

закріплених організаційних засад та, спираючись на існуючу методику здійснення контролю, суб'єкти господарювання самостійно формують модель внутрішньогосподарського контролю. Це право зафіксовано у нормативному документі організаційного блоку – Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", де зазначено, що "підприємство самостійно ... розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання документів" (ст. 8 п. 5), а також те, що "головний бухгалтер ... організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій" (ст. 8 п. 7). А враховуючи обмеженість положень законодавчих актів щодо питань внутрішньогосподарського контролю, основна відповідальність покладена саме на внутрішню правову базу, тобто на управлінський блок. Його значення посилюється ще й тим, що він поєднує в собі як організаційні, так і методологічні засади.

Управлінська частина системи правового регулювання відносин у сфері здійснення внутрішньогосподарського контролю повинна включати окремі положення статуту, облікової політики підприємства, положення про спостережну раду, положення про ревізійну комісію, посадові інструкції керівних працівників і спеціалістів та ін. Зокрема, Господарським кодексом України передбачено, що статут підприємства повинен містити відомості про органи контролю та їх повноваження (ст. 57 п.4) [113, с. 68].

Отже, основний тягар у вирішенні питання організації системи внутрішньогосподарського контролю покладено на плечі керівництва та власників підприємства. І саме від того, наскільки виважено, грамотно та раціонально буде сформована система внутрішньогосподарського контролю залежить ефективність її функціонування, а отже, й ефективність системи управління всією фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Принципи внутрішньогосподарського контролю, аналогічно його меті та завданням, мають здатність змінюватися і розвиватися у відповідності з розвитком наукових, економічних, політичних (як об'єктивних, так і суб'єктивних)

чинників. Існування тих чи інших принципів зумовлене різними етапами розвитку суспільства та економіки, різними господарськими структурами, різними суб'єктами управління. На сучасному етапі вважаємо за доцільне виділити певні принципи внутрішньогосподарського контролю та класифікувати їх за трьома групами: загальнонаукові, професійні та організаційні (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Принципи внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [113, с. 70]

Загальнонаукові принципи передбачають застосування загальних наукових концепцій в процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю. До професійних принципів відносяться якісні характеристики, якими повинні володіти суб'єкти здійснення внутрішньогосподарського контролю. Основні вимоги щодо організації ефективної системи внутрішньогосподарського контролю утворюють групу організаційних принципів. Якісні характеристики запропонованих принципів наведені у додатку В.

## **2.2. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві**

Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві передбачає застосування взаємопов'язаних елементів, що забезпечують цілісність та ефективність цієї системи, яка в свою чергу охоплюють увесь комплекс контрольних процедур, починаючи з формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень, проведення контрольних та корегувальних дій та закінчуючи узагальненням результатів контролю [138, с. 242].

Організація внутрішньогосподарського контролю різниться на підприємствах залежно від галузі, до якої воно належить, правової форми, видів і масштабів діяльності, складності організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності і відношення керівництва до контролю тощо. Ми вважаємо, що незважаючи на зазначенні відмінності між підприємствами, прийняття рішення про організацію внутрішньогосподарського контролю та процес безпосереднього його здійснення має відбуватися відповідно до етапів, які наведено на рис. 2.7.

Процес управління покликаний вирішити стратегічні та оперативні завдання організації за допомогою його основних функцій – планування, організації, мотивації і контролю.

Підвидом економічного контролю є внутрішньогосподарський контроль (далі – ВГК), більш вузьке поняття, під яким розуміють перевірку відповідності фактичних даних діяльності підприємства до існуючих обмежень, що здійснюється в межах господарюючого суб'єкта.

Для таких цілей на великих підприємствах організовують спеціальні відділи внутрішнього контролю, які відстежують фінансово-господарську діяльність організації, впроваджують шляхи її вдосконалення та зменшують ризики втрати ресурсів на підприємстві.

Законодавчо встановлено, що господарські товариства і кооперативи організовують ВГК у формі ревізійних комісій, на підприємствах інших форм власності діяльність ревізійних комісій здійснюється на добровільних засадах.

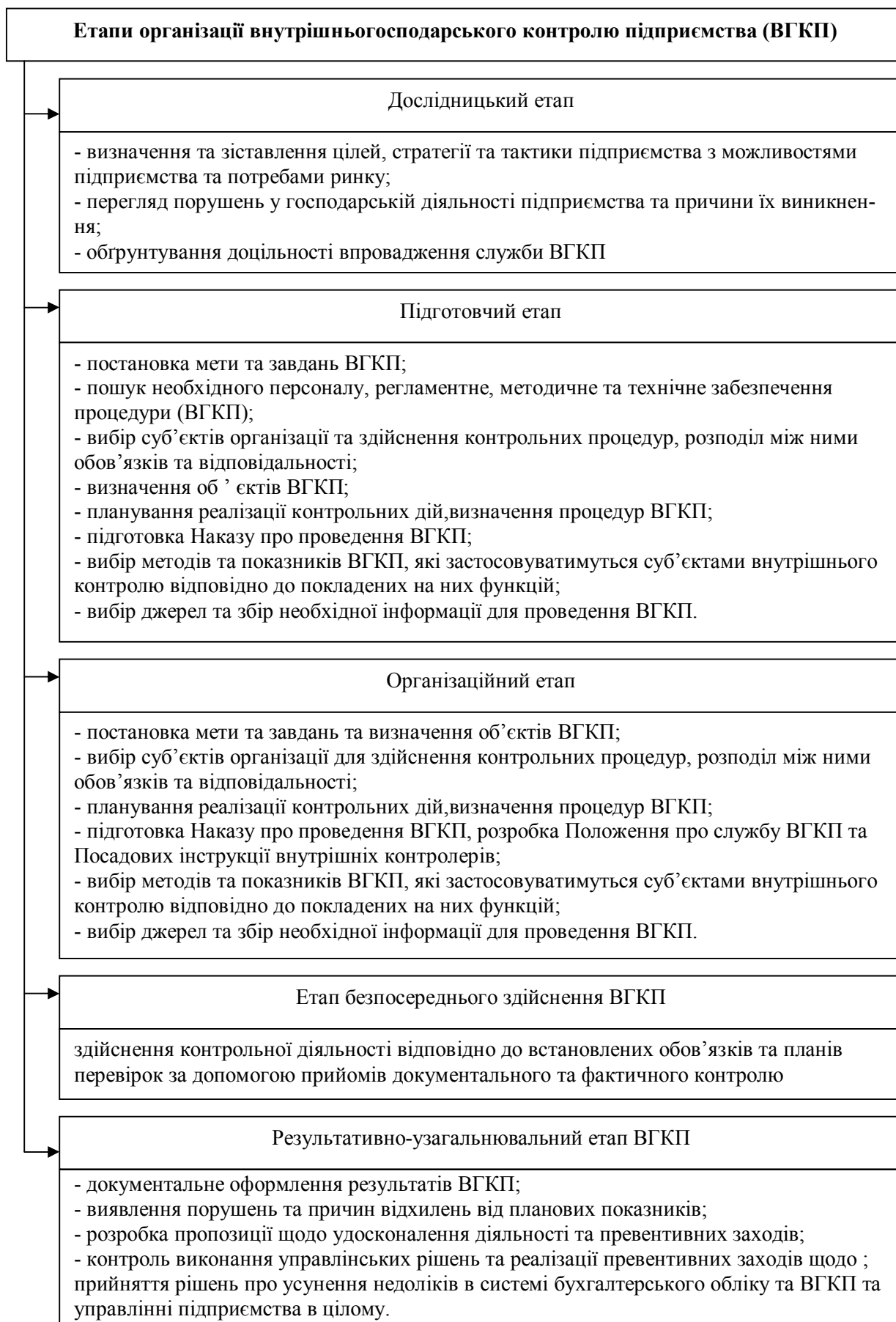


Рис. 2.7. Етапи організації внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [86, с. 136]

Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю виступають керівник підприємства та посадові особи на які покладено відповідні обов'язки. Зокрема, це може бути конкретний працівник, або цілий підрозділ (відділ, угруповання), що залежить від потреб та можливостей суб'єкта господарювання.

Внутрішньогосподарський контроль на підприємствах здійснюють штатні контролери-ревізори, керівники і співробітники відділів управління підприємств, а також посадові особи інших підрозділів відповідно до покладених на них службових обов'язків. До функцій управлінського персоналу та спеціалістів входить попередній, поточний і наступний контроль, які нормативно зафіксовані в посадових інструкціях. Обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером здійснює контрольні функції в процесі відображення господарських операцій в первинних документах, реєстрах, звітах.

Зазвичай на підприємствах внутрішньогосподарський контроль здійснюють власники, менеджери, наглядова рада, ревізійна комісія, інвентаризаційна комісія, служба внутрішнього аудиту, керівники і спеціалісти підприємства, керівники центрів відповідальності, обліково-економічний і планово-фінансовий відділи, робітники.

Необхідно зазначити, що за сучасних умов господарювання на вітчизняних підприємствах існують досить невирішені проблеми організації внутрішньогосподарського контролю, а саме:

- недосконалість нормативно-правового забезпечення контролю;
- невідповідність економічного потенціалу та якісних характеристик його окремих елементів потребам зростання та відтворення вартості підприємств реального сектору економіки;
- невідповідність теоретичних і методологічних засад контролю меті та завданням управління стійким розвитком підприємств у нових соціально-економічних умовах;
- формальні підходи на практиці до організації контролю.

У додатку Д нами проведено обстеження стану системи внутрішньогосподарського контролю досліджуваного підприємства - ТОВ СОП "Щасливе" с.

Щаслива Липовецького району Вінницької області, результати чого вказують на наявність суттєвих недоліків в його організації. Представлені результати дають можливість зробити певні висновки.

Відсутність на підприємствах чіткої організаційної структури не дає можливості для чіткого визначення форм повноважень і підпорядкованості, що призводить до дублювання управлінських функцій та залишає за собою об'єкти, що не потрапили під дію механізму внутрішньогосподарського контролю. Іншими словами, на базі організаційної структури підприємства виділяються та функціонують центри відповідальності. Відсутність чіткого визначення організаційної структури тягне за собою невизначеність взагалі або нераціональну визначеність центрів відповідальності. На підприємстві немає розробленого та затвердженого графіку документообrotу. Це призводить до несвоєчасного відображення фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку, погіршення комунікаційних зв'язків між працівниками підприємства, слабку інтеграцію функцій контролю з іншими ланками управління.

Важливим моментом в організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві є створення та затвердження організаційних регламентів. Не дивлячись на те, що на досліджуваних підприємствах розроблено та затверджено Наказ про облікову політику, питання організації внутрішньогосподарського контролю та здійснення контрольних функцій працівниками бухгалтерії не розглянуто в жодному з них.

Відсутність організаційних регламентів призводить до того, що ціла низка важливих контрольних функцій покладається на бухгалтерський апарат, а це, в свою чергу виключає можливість створення такої системи контролю, яка б функціонувала в попередньому, поточному та наступному режимах.

Суттєвим недоліком організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві слід вважати той факт, що немає Положення про внутрішньогосподарський контроль, що свідчить про ставлення керівництва до контролю, як до “другорядної, вторинної, несамостійної діяльності”, яка не потребує свого регламентування.

Відсутність посадових інструкцій на досліджуваному призводить до унеможливлення чіткого розподілу обов'язків, повноважень та відповідальності, що ускладнює визначення результативності роботи кожного співробітника та контролю виконання покладених на нього обов'язків з метою обмеження можливих зловживань, спонукає вихід працівників за межі встановлених повноважень.

На досліджуваному підприємстві не акцентовано уваги на неможливості доручення ведення бухгалтерського обліку працівникам, на яких тимчасово чи постійно покладено матеріальну відповідальність за збереження певних активів. Така ситуація зумовлює ризик того, що працівник може скористатися даними активами для власної вигоди і відкоригувати облікові записи відповідним чином для уникнення відповідальності. Слід підкреслити, що таке суміщення функцій відбувається в основному при роботі з грошовими коштами та запасами, які найчастіше стають об'єктами шахрайства.

Протягом останніх трьох років ТОВ СОП "Щасливе" не замовило ініціативний аудит, залучаючи спеціалістів незалежних аудиторських фірм. Це свідчить про те, що ці підприємства не проводять роботу з виправлення помилок, виявлених в ході аудиторської перевірки, а також не здійснюється оцінка системи внутрішньогосподарського контролю. Саме тому доцільним було б запровадити службу внутрішнього аудиту або посаду внутрішнього аудитора як одну із форм внутрішньогосподарського контролю (детальніше дана інформація розкрито в наступному розділі).

Одним із визначальних аспектів ефективного функціонування системи внутрішньогосподарського контролю є робота з персоналом. На жодному з трьох досліджених підприємств не розроблено заходи і процедури, за допомогою яких можна визначити суми, необхідні для винагород та навчання, працівників для отримання впевненості в тому, що працівники володіють достатнім рівнем знань для виконання своїх обов'язків. Недостатня увага приділяється підвищенню кваліфікації працівників, незважаючи на те, що інколи саме за допомогою високих економічних та технологічних знань, володіння економічним



мисленням та творчим пошуком, особливо у сфері обліку та контролю, досягається бажаний результат.

Отже, на основі даних досліджень робимо висновок про необхідність удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю підприємств.

Вважаємо за доцільне провести аналітичну оцінку фінансового стану досліджуваного нами ТОВ СОП "Щасливе". Деталізована інформація щодо вертикального і горизонтального аналізу балансу наведена в Додатку Е.

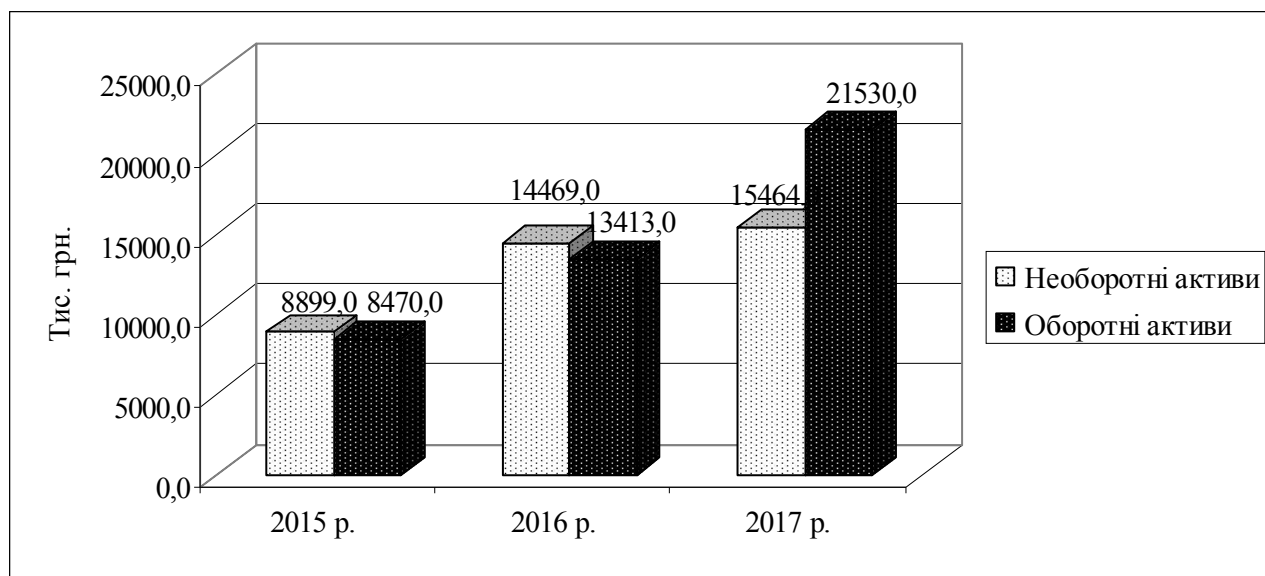


Рис. 2.8. Динаміка необоротних та оборотних активів ТОВ СОП "Щасливе" у 2015-2017 роках, тис. грн.

Аналізуючи дані рис. 2.8, можна дійти висновку, що співвідношення необоротних і оборотних активів досліджуваного підприємства майже однакове. Бачимо збільшення всіх видів активів за досліджуваний період. Так, вартість необоротних активів зростає на 6565,0 тис.грн, а оборотних - на 13060,0 тис.грн. Однак, необхідно зазначити, що протягом 2015-2016 років основну частку займали необоротні активи, а в 2017 році це співвідношення змінилося на користь оборотних активів.

Далі проведемо аналіз складу та структури капіталу підприємства має не менш важливе значення ніж аналіз складу та структури активів підприємства. Аналіз капіталу підприємства здійснюється на основі агрегованого балансу під-

приємства (Додаток Е).

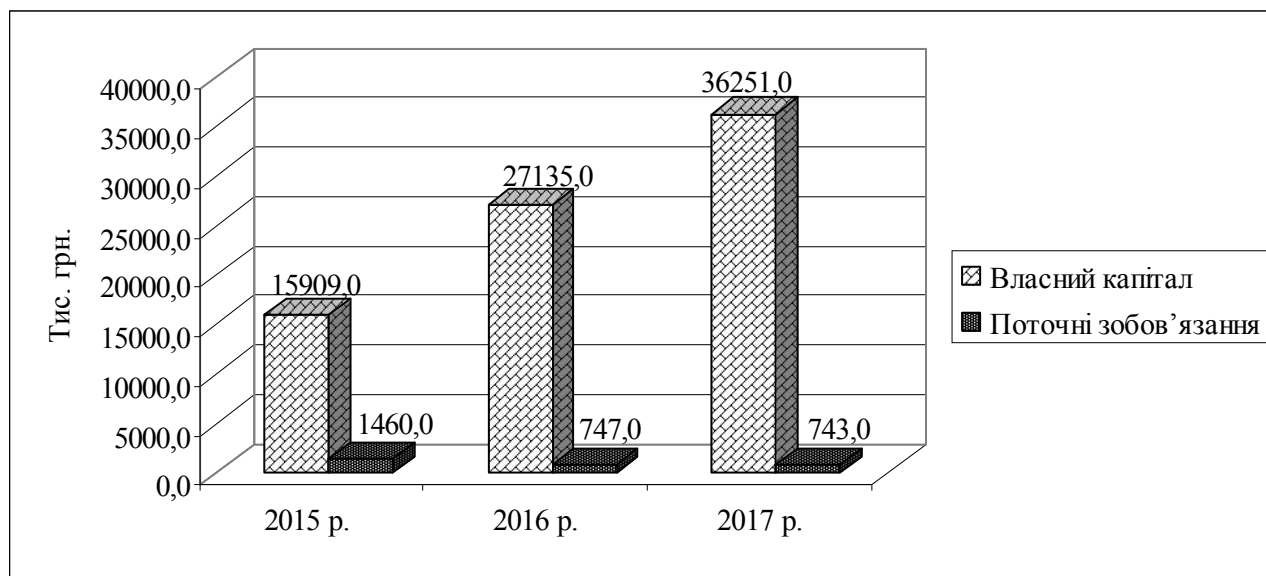


Рис. 2.9. Динаміка власного капіталу та поточних зобов'язань ТОВ СОП "Щасливе" у 2015-2017 роках, тис. грн.

Дані рис. 2.9 дають можливість дійти висновку, що основну частку (близько 91% у 2015 році, та близько 97% у 2016 та 2017 році) займає власний капітал, що є позитивною тенденцією і свідчить про стійке фінансове становище досліджуваного підприємства.



Рис. 2.10. Вимоги до облікової інформації для аналізу результатів діяльності підприємства

Основним інформаційним джерелом для аналізу формування, динаміки та структури показників фінансових результатів за видами діяльності є форма № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід).

Інструменти аналізу дозволяють встановити й оцінити загальний фінансовий стан підприємства шляхом визначення системи послідовності проведення розрахунків фінансових результатів.

Основні завдання аналізу фінансових результатів діяльності підприємства такі: оцінка динаміки абсолютних показників фінансових результатів (прибутку і рентабельності); визначення напряму і розміру впливу окремих факторів на суму прибутку та рівень рентабельності; виявлення та оцінка можливих резервів зростання прибутку й рентабельності; аналіз порогу прибутку.

Отже, проведемо оцінку доходів та фінансових результатів (Додаток Е). Динаміку чистого прибутку досліджуваного ТОВ «СОП «Щасливе»» за 2014-2016 роки відобразимо на рис. 2.11.

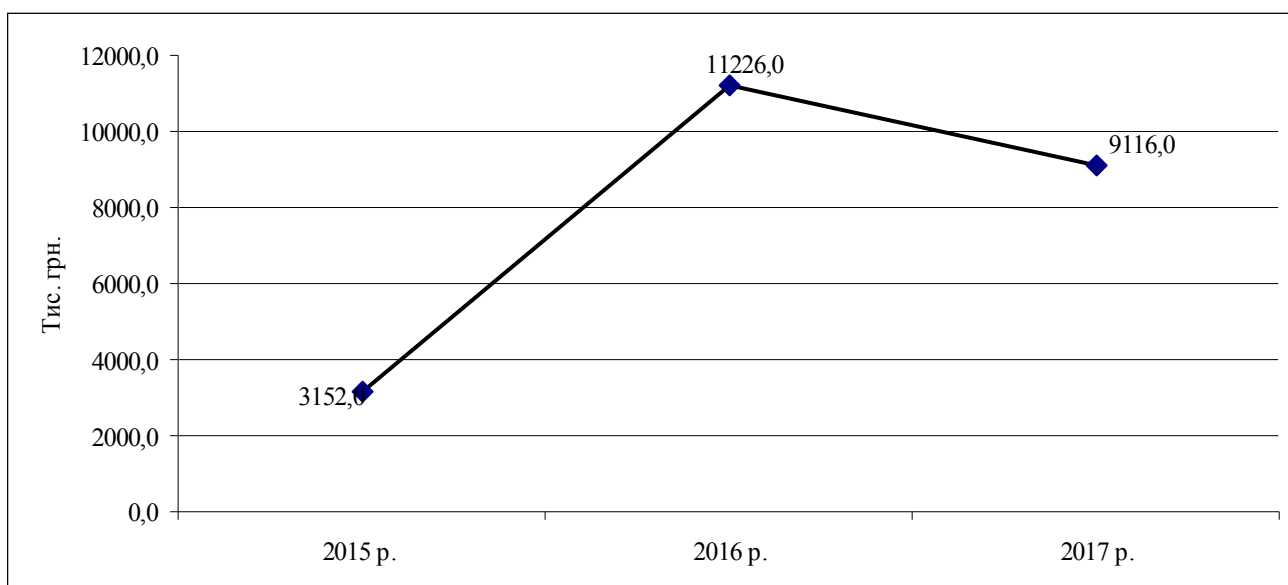


Рис. 2.11. Динаміка чистого фінансового результату

Отже, найбільше значення чистого прибутку спостерігається у 2016 році (11226,0 тис. грн). В цілому, за результатами аналітичної оцінки фінансових результатів можна зробити висновок, що підприємство є фінансово стійким, прибутковим та рентабельним.

Правильна організація внутрішнього контролю дозволяє ефективно використовувати обмежені ресурси підприємства, досягати значного ефекту. На основі систематизації основних засад внутрішнього контролю, запропоновано перелік основних засад організації внутрішнього контролю (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

### Основні засади організації внутрішнього контролю підприємства

№ п\п	Перелік засад
1	Наявність та дотримання етичних цінностей працівниками підприємства
2	Компетентність співробітників підприємства
3	Зацікавленість керівництва у функціонуванні внутрішнього контролю підприємства
4	Стиль управління та політика керівництва підприємства
5	Правила розподілу керівництвом підприємства відповідальності і повноважень
6	Персональна відповідальність суб'єктів внутрішнього контролю підприємства (підрозділів та служб підприємства)
7	Ідентифікація та оцінювання ризиків
8	Аналіз ризиків та управління ризиками
9	Адекватне реагування на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства
10	Контроль поточної діяльності підприємства та проведення перевірок
11	Видача дозволів на здійснення операцій, наявність санкцій та підтверджень
12	Належна регламентація внутрішнього контролю
13	Своєчасне реагування на інформацію отриману зі звітів
14	Гарантія безпеки активів та файлів
15	Формування системи планів, норм, правил та звітів про діяльність персоналу та підрозділів підприємства
16	Виконання встановлених норм, правил, планів
17	Ефективний обмін (циркуляція) інформації про діяльність підприємства
18	Ідентифікація та реєстрація всіх правомірних операцій підприємства
19	Суцільна реєстрація всіх фактів господарського життя підприємства
20	Функціонування прикладних інформаційних систем
21	Управління та нагляд керівництва підприємства за дотриманням своєчасності та повноти контрольних заходів
22	Здійснення відповідних коригуючих заходів через зміни умов діяльності підприємства
23	Підтвердження результатів внутрішнього контролю
24	Стан документування внутрішнього контролю
25	Потенційне заміщення суб'єктів внутрішнього контролю підприємства

Джерело: [66, с. 18]

Перелік засад організації внутрішнього контролю складено у формі роз'яснень, зрозумілих фахівцям-економістам, зміст засад передбачає однозначне тлумачення, їх кількість незначна та кратна кількості складових системи внутрішнього контролю.

### 2.3. Методичні засади проведення внутрішньогосподарського контролю

Внутрішньогосподарський контроль повинен здійснюватись згідно з методикою, що направлена на досягнення поставленої мети та цілей підприємства та яка включає застосування притаманних їй методів, процедур внутрішньогосподарського контролю в поєднанні з його суб'єктами та об'єктами відповідно до предмету внутрішньогосподарського контролю.

Метод контролю на практичному рівні, крім способів і прийомів, включає в себе принципи організації, шляхи реалізації контрольних функцій, засоби, за допомогою яких здійснюється контрольна діяльність. На нашу думку, саме сукупність зазначених елементів визначає метод господарського контролю, в тому числі і внутрішньогосподарського.

Для кінцевого визначення відмінності понять “метод”, “спосіб” та “методичний прийом”, необхідно з'ясувати сутність останніх двох категорій. Так, спосіб – це система дій, яка застосовується для здійснення чого-небудь; прийом (технічний) – діяльність, дія, що здійснюється автоматично, без додаткового обговорення, аналізу, прийняття рішень. Тобто, останній характеризує виконання окремої (автоматичної) дії особи, що буде здійснювати контроль, а тому, це само по собі виключає ототожнення понять “метод господарського контролю” та “методичний прийом контролю”. Виходячи з викладеного, можна побудувати схему елементів методу внутрішньогосподарського контролю, яка в графічній інтерпретації наведена на рис.2.12.

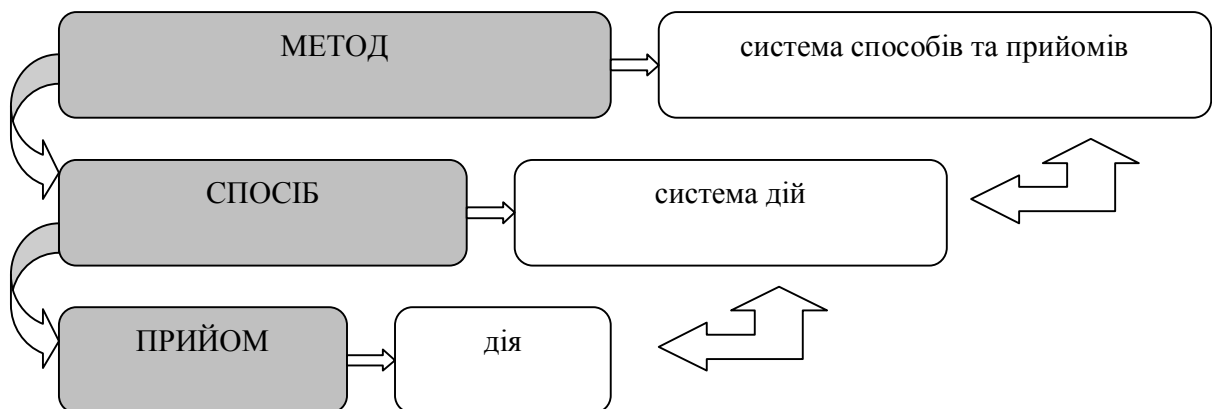


Рис. 2.12. Схема елементів методу внутрішньогосподарського контролю

Метод ґрунтується на знанні. Він і є знанням, трансформованим у певні правила дії. Таким чином, будь-яка наука своїми методами намагається з'ясувати спосіб, яким набувається це знання, розкрити механізм його формування. Спосіб господарського контролю є системою прийомів і дій, яка розкриває механізм формування знання про об'єкт контролю. Методичний прийом контролю виступає сукупністю окремих дій контролера, що мають цілеспрямований характер, і метою здійснення яких є дослідження фактів господарського життя.

Таким чином, під методом внутрішньогосподарського контролю, на нашу думку, слід розуміти логічно завершену систему дій, впорядковану належним чином, яка здійснюється на основі визначених принципів та правил із застосуванням сукупності способів та прийомів та використанням певних засобів.

Методика внутрішньогосподарського контролю на підприємстві повинна здійснюватись у відповідності до «Положення про підрозділ (відділ) внутрішньогосподарського контролю» розробленого та затвердженого на підприємстві.

Як зазначає В.Ф. Максимова, «методика внутрішньогосподарського контролю потребує: розробки порядку оцінювання стану внутрішнього контролю; розмежування понять «якість» та «ефективність» внутрішнього контролю; побудови системи оцінок якості; визначення вимог, принципів оцінки та її методів, критеріїв оцінювання якості й ефективності; визначення внутрішніх і зовнішніх суб'єктів оцінювання; визначення цільових орієнтирів та форм оцінювання якості; встановлення обмежень у поширенні оцінки, у застосуванні методики оцінювання; уточнення класифікації економічних об'єктів контролю» [80]. Погоджуємось з дослідником та пропонуємо застосування елементів такого підходу до виробництва сільськогосподарської продукції.

Методи внутрішньогосподарського контролю – це сукупність прийомів за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що підлягає внутрішньому контролю. У процесі проведення внутрішньогосподарського контролю використовують загальнонаукові та специфічні методи дослідження. До специфічних відносять методи фактичного, документального контролю, розрахунково-аналітичні, ме-

тоди узагальнення та реалізації результатів контролю.

Методикою контролю називають сукупність методів контролю. Методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин. Методика контролю може змінюватись залежно від внутрішніх та зовнішніх факторів стосовно суб'єкта господарювання. Кожне підприємство самостійно визначає перелік ознак за якими буде проводитись внутрішньогосподарський контроль, але відповідно до мети завдання у всіх однакове – збереження майна, підвищення ефективності роботи та зміцнення фінансового стану підприємства.

У сучасній економічній літературі провідними вченими-економістами виділяються наступні підходи до визначення поняття «метод внутрішнього контролю» (табл. 2.2):

Таблиця 2.2

#### Дефініції терміна «метод внутрішнього контролю»

Джерело	Визначення
Усач Б.Ф. [126, с.53]	Сукупність методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення суспільного необхідного продукту і додержання його законодавчого та нормативно-правового регулювання в умовах ринкової економіки.
Ткаченко А.М. [123, с.241]	Сукупність способів і технічних прийомів, за допомогою яких проводиться документальна перевірка.
Білуха М.Т. [14, с.365]	Сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності і доцільності операцій господарюючого суб'єкта шляхом документального дослідження, визначення реального стану, порівняння і оцінки результатів перевірки.
Бутинець Ф.Ф. [20, с.292]	Система теоретико-пізнавальних категорій, базових (фундаментальних) концепцій, наукового інструментарію (апарату) і регулятивних принципів організації контролю.
Корінько М.Д. [70, с.201]	Сукупність специфічних прийомів, які використовують, додержуючись відповідних принципів, для визначення законності, доцільності, достовірності, фінансово-господарських операцій на підставі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації, поєднаної з вивченням фактичного стану підконтрольних об'єктів.

Сукупність специфічних прийомів, які використовують, додержуючись відповідних принципів, для визначення законності, доцільності, достовірності, фінансово-господарських операцій на підставі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації, поєднаної з вивченням фактичного стану підконтрольних

об'єктів.

Розглянувши різносторонні погляди вищевказаних вчених-економістів стосовно визначення методу внутрішнього контролю, на нашу думку, найбільш правильне визначення щодо цього поняття дає М.Т.Білуха. Тому метод внутрішнього контролю доцільно розглядати як сукупність способів і прийомів, за допомогою яких здійснюється оцінка стану об'єктів, що підлягають перевірці.

У процесі проведення дослідження можна стверджувати, що переважна більшість українських і закордонних економістів визначає такі групи методів внутрішньогосподарського контролю: всезагальні методи пізнання (методи філософії): діалектичний, метафізичний, інтуїтивний, феноменологічний, герменевтичний; загальнонаукові методи дослідження: гіпотеза й аналогія, індукція і дедукція, аналіз і синтез, ідеалізація і формалізація (структурний метод), спостереження й експеримент, порівняння, групування, вимірювання тощо; запозичені із інших наук методи дослідження: економіко-математичні, статистичні, соціологічні, історичні, кібернетичні тощо; спеціальні методи дослідження: органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри робіт, вибіркові спостереження, суцільні спостереження, технологічний контроль, хіміко-технологічний контроль, експертизи різних видів, службові розслідування, експеримент), розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи), документалістики (інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання, групування недоліків), узагальнення і реалізація результатів контролю (документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне обґрунтування, систематизоване групування, прийняття рішень і контроль їх виконання). Всі названі методи базуються на використанні універсальних закономірностей розвитку об'єктивного світу і закономірностей його пізнання. Ці методи базуються на теоретичних знаннях.

Професор Б.І.Валуєв відзначає, що в межах загального діалектичного методу є дедуктивні й індуктивні методи. В першому випадку об'єкт спочатку вивчають, виходячи із загальних положень, інтересів системи вищого рівня, і ли-



ше після цього приступають до його властивостей і інших характеристик, що визначають місце об'єкта в цілісній системі, його складність, цілі функціонування, стан, інші особливості. За індуктивним методом об'єкт контролю вивчають від часткового до загального, а за дедуктивним – від загального до часткового. Погоджуємось с твердженням проф. Б.І.Валуєва: «в контролі важливе значення мають обидва методи» [24, с.101].

Дедуктивний метод використовується при вивченні фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінці направленості й ефективності системи управління, в межах якої функціонує об'єкт. Його використовують також для характеристики окремих розділів бухгалтерського обліку і його системи загалом. Погляд на облік з точки зору вимог управління вимагає спочатку визначення його місця, цілі і завдання в загальному процесі управління, чіткого уявлення принципів, на яких він буде будуватися і взаємодіяти з іншими функціями.

Метод індукції використовують в бухгалтерському обліку частіше, ніж в аудиті. Проте використання методу індукції є важливим при попередній оцінці й аналізі діяльності підприємства. Цей метод дозволяє з самого початку зосередити увагу на окремих явищах і фактах, на вузьких місцях роботи бізнесу клієнта. Крім вищерозглянутих загальнонаукових методів (індукція, дедукція), проф. М.Т.Білуха розкриває суть і дає коротку характеристику інших загальнонаукових методів, таких як: аналіз, синтез, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.

До складу методів здійснення господарського контролю значна кількість авторів відносить ревізію, аналіз (економічний або техніко-економічний), тематичну перевірку та обстеження. Певне значення надається інвентаризації, слідству і розслідуванню.

З урахуванням особливостей об'єктів внутрішньогосподарського контролю окремі методичні прийоми можуть застосовуватись в більшій чи меншій мірі або взагалі не застосовуватись. Це залежить також від форми внутрішньогосподарського контролю. Системність контролю досягається комбінованим вико-

ристанням різних способів і прийомів контролю.

Лабораторні аналізи якості визначають якісні ознаки сировини, матеріалів, готових виробів, виконаних будівельно-монтажних і ремонтних робіт, чого не можна досягти за допомогою власних прийомів внутрішньогосподарського контролю. Метою здійснення лабораторного аналізу є уточнення їх суттєвих характеристик і отримання на цій основі якісно нової інформації. Для підприємств харчової промисловості застосування такого методичного прийому як лабораторний аналіз має виключне значення, оскільки від якості сировини переважно залежить якість та обсяг кінцевого продукту або напівфабрикату. За допомогою лабораторного аналізу можна встановити факти використання неповноцінної сировини, заміни одних матеріалів іншими, більш дешевими, недокладення в продукцію (часто зустрічається в кондитерській промисловості), перекручення якісних показників продукції, що приймається чи випускається. Лабораторні аналізи здійснюються наступними способами: органолептична (визначення кольору, запаху, смаку); за допомогою спеціальних приборів; спеціальними дослідженнями в лабораторії (визначення хімічного складу).

Інвентаризація – перевірка об'єктів контролю в натурі органолептичним способом. Суть інвентаризації полягає у тому, що перевірка наявності і стану об'єктів визначається оглядом, підрахунками, зважуванням, обмірюванням. У внутрішньогосподарському контролі окрім збереження товарно-матеріальних цінностей, проводиться також інвентаризація розрахунково-кредитних стосунків та інших активів і пасивів підприємства. Як методичний прийом інвентаризація носить послідуєчий характер, але поряд з цим набуває великого значення при профілактиці можливих порушень збереження активів.

Прийоми економічного аналізу та статистики широко використовуються в практиці внутрішньогосподарського контролю. Зокрема до таких можна віднести: неформалізовані прийоми (порівняння, побудова аналітичних таблиць, прийом деталізації тощо), елементарні прийоми (прийом балансової ув'язки, прийом процентних чисел, прийоми детермінованого факторного аналізу), традиційні методи (прийоми середніх та відносних величин, прийоми групування,

індексний метод тощо), математично-статистичні прийоми (кореляційний, регресійний, факторний, дисперсійний, кластерний аналіз тощо).

Відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури» поняття «аналітичні процедури» (англ.: analytical procedures) – це аналіз важливих відносних показників і їх порівняння, разом із підсумковим дослідженням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації або мають відхилення від очікуваних величин. Відповідність поняття «аналітичні процедури» категоріям господарського контролю наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Відповідність поняття «аналітичні процедури» категоріям господарського контролю**

№ з/п	Ключові поняття	Критерії і поняття господарського контролю
<b>Аналітичні процедури</b>		
1	Програма дій	Методика контролю (група прийомів і способів)
2	Дослідження	
3	Послідовність	
4	Спосіб отримання доказів	Спосіб контролю
5	Процедура	Прийоми контролю
6	Виявлення	
7	Заходи	
8	Дослідження та оцінка показників	
9	Дії аудитора	Контрольні дії аудитора
10	Засіб накопичення інформації	Облікові процедури
11	Аналіз	Прийоми економічного аналізу
12	Аналіз і оцінка показників і тенденцій	
13	Оцінка фінансової звітності	
14	Аналіз фінансової інформації	

Джерело: [37, с. 21]

Експертна оцінка проводиться кваліфікованими спеціалістами для встановлення дійсних обсягів і якості виконаних робіт, відповідності норм і нормативів матеріальних і трудових затрат, дотримання норм виходу готової продукції. Експеримент – це науково поставлений досвід відповідно до поставленої мети, який проводять за чітко встановленими умовами і який надає змогу стежити за ходом запланованого процесу.

Внутрішньогосподарському оперативному контролю властиві такі мето-

дичні прийоми, як документальні та фактичні. Вони є важливими складовими частинами здійснення контролю. Серед методичних прийомів документального контролю можна виділити дві великі групи [9, с. 32].

Методичні прийоми формально-правової перевірки документів, які в умовах комп'ютеризованої обробки обліково-аналітичної інформації можуть бути в значній мірі автоматизовані і контрольовані програмно це: перевірка дотримання правил складання, повноти і достовірності оформлення документів; співставлення звітних та облікових даних із встановленими нормативами; перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, тобто перевірка відповідності відображених в документах операцій із встановленими правилами; перевірка арифметичних розрахунків тощо.

Методичні прийоми перевірки реальності відображених в документах обставин і процесів (їх відповідність з здійсненими господарськими операціями, також в ряді випадків може бути автоматизована в умовах комп'ютеризованої обробки обліково-аналітичної інформації) це: співставлення даних документів, що відображають операції, з даними документів, які були основою для цих операцій; одержання письмового підтвердження від третіх осіб про реальність залишків на рахунках грошових коштів; перевірка записів в реєстрах бухгалтерського обліку і звітності, правильності кореспонденції рахунків; аналітичні процедури (розрахунки, які самостійно здійснюються перевіряючим); простеження, під яким розуміють процедуру, в результаті перевіряючий досліджує деякі первинні документи, перевіряє відображення їх даних в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку, знаходить заключну кореспонденцію і впевнюється в правильності (неправильності) відображення в обліку відповідної операції; спеціальні методи (зустрічна перевірка; взаємна перевірка; контрольне порівняння; відновлення натурально-вартісного обліку; логічне дослідження господарських операцій).

На відміну від методів документального контролю, методи фактичного контролю залишаються в значній мірі звичайними, традиційними. Однак, в ряді випадків комп'ютеризована обробка обліково-аналітичної інформації дає мож-

ливість краще підготуватися до їх здійснення (наприклад, у вигляді попередньо роздрукованих описів для проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей) або які швидше і ефективніше дозволяють обробити результати такого контролю, як: огляд; обстеження; контрольний запуск сировини у виробництво; лабораторний аналіз якості товарів, сировини та готової продукції; експертна оцінка; перевірка обсягів виконаних робіт; перевірка дотримання трудової дисципліни та фактичного використання робочого часу; отримання усних та письмових пояснень, довідок і відповідей на раніше розроблені анкети; контрольне придбання товарів тощо.

Кожен з названих вище методичних прийомів контролю, а тим більше їх взаємодоповнюючі комбінації та поєднання досить доцільні і успішно використовуються в різних господарських системах.

З метою забезпечення збереження майна, своєчасного попередження нестач, розтрат і непродуктивних витрат потрібно, насамперед, забезпечити ефективність внутрішньогосподарського контролю. Цим повинні займатися керівники і фахівці структурних підрозділів підприємств і працівники бухгалтерій при виконанні своїх функціональних обов'язків.

Деякі недоліки практики здійснення такого контролю викликані тим, що методичні прийоми його практично не розроблені. У результаті внутрішньогосподарський контроль відданий на відкуп інтуїції та досвіду фахівців, які здійснюють контрольні функції на свій розсуд, адже практично відсутні необхідні методичні вказівки щодо здійснення внутрішньогосподарського контролю. У зв'язку з цим контроль проводять (рідко і формально) лише після вчинення операцій, як правило, у період подання документів до бухгалтерії.

Винятково актуальним питанням внутрішньогосподарського контролю залишається збереження майна підприємства. Цього можна досягти шляхом підвищення якості інвентаризацій і контрольних-вибіркових перевірок матеріальних цінностей на об'єктах збереження, усунення порушень правил оформлення документів, ведення обліку цінностей і грошових коштів, удосконалення організації матеріальної відповідальності на всіх об'єктах їх збереження.

Оскільки внутрішній аудит є частиною внутрішньогосподарського контролю, варто приділити увагу методам внутрішнього аудиту. Вчені поділяють методичні прийоми внутрішнього аудиту на три групи: наукового мислення, фактичного та документального аудиту.

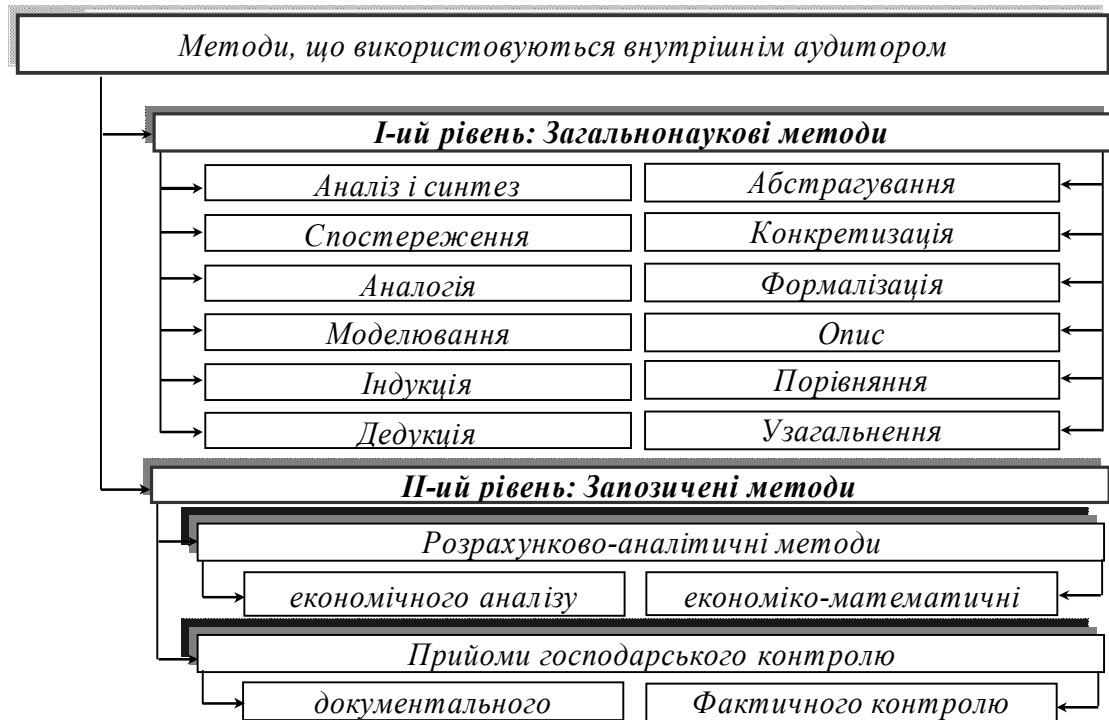


Рис. 2.13. Методичне забезпечення роботи внутрішнього аудитора

Найбільш застосовуваними є загальнонаукові методи. Напрями та механізми їх застосування наведено в рис. 2.14.

Загальнонаукові методи уточнюються в роботі внутрішнього аудитора спеціальними методичними прийомами господарського контролю, а також групою розрахунково-аналітичних у межах повноважень внутрішнього аудитора.

Найбільш доцільним у внутрішньому аудиті є послідовне та впорядковане використання наведених методів і методичних прийомів у певних методиках. Останні об'єднуються у певні алгоритми дій відповідно до виконуваних внутрішніми аудиторами завдань. Щодо методичних прийомів господарського контролю, то їх слід використовувати в особливому порядку, оскільки не всі прийоми, які існують для контролю господарської діяльності підприємства, слід застосовувати при здійсненні внутрішнього аудиту:

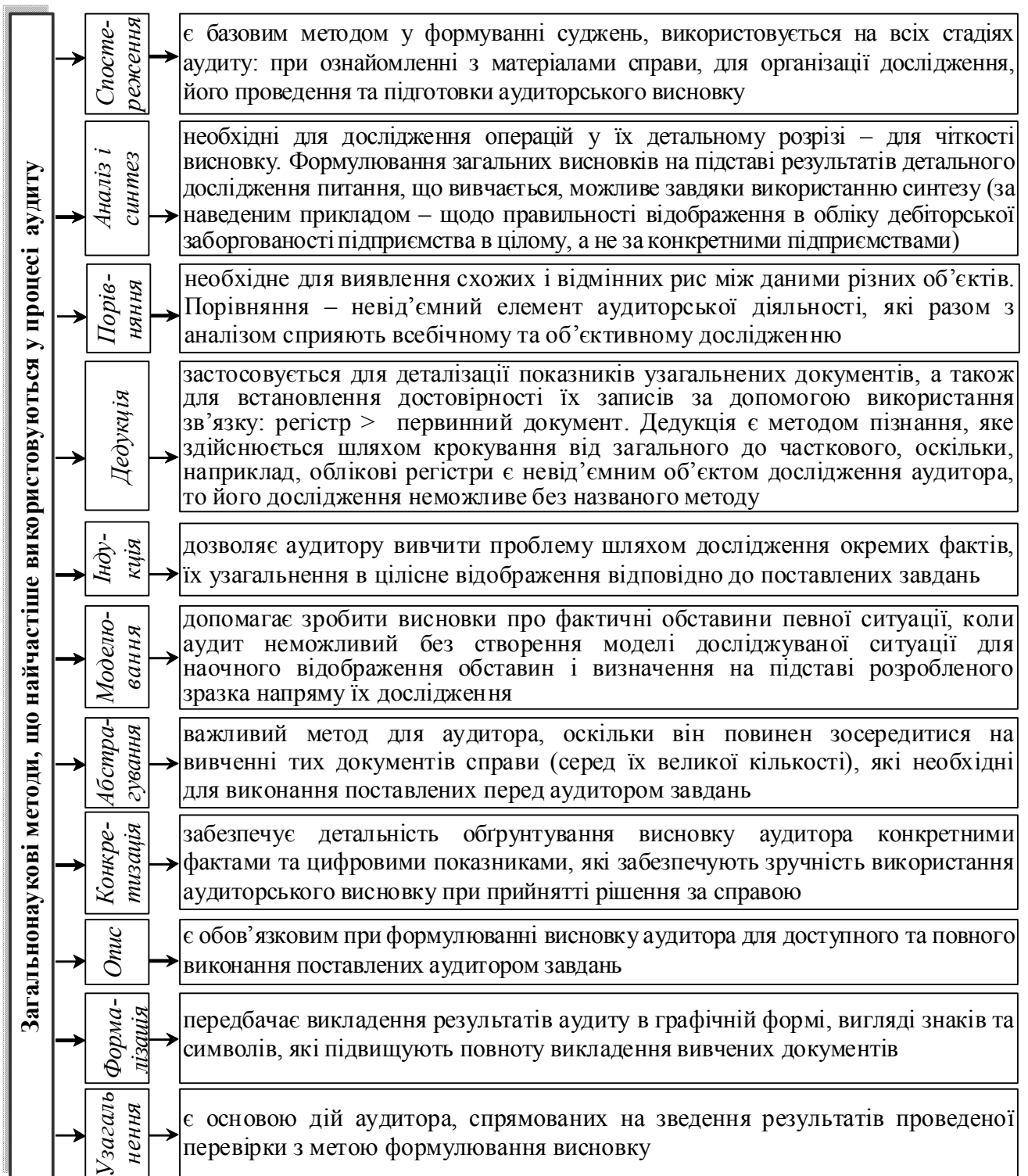


Рис. 2.14. Призначення загальнонаукових методів у роботі аудитора

Методи фактичного контролю дають змогу аудитору зібрати аудиторські докази безпосередньо при обстеженні об'єктів, їх інвентаризації, контрольному запуску. Методи документального контролю використовуються при оцінці документів, які надані на розгляд аудиторам.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВА

#### **3.1. Внутрішній аудит як форма внутрішньогосподарського контролю**

Однією зі складових та незалежних частин внутрішньогосподарського контролю є внутрішній аудит, що проводиться з метою перевірки та визначення ефективності діяльності господарюючого суб'єкта. Служба внутрішнього аудиту вирішує ширший спектр завдань. Проте на практиці має місце певна недооцінка ролі такого контролю.

Внаслідок цього підприємства позбавлені інформації, яку надає внутрішній аудит. По-перше, внутрішній аудит надає інформацію вищому рангу управління підприємства про його фінансово-господарську діяльність. По-друге, сприяє створенню ефективної системи обліку та внутрішнього контролю, що запобігають порушенням. По-третє, підтверджує достовірність звітів структурних підрозділів. Особлива потреба у створенні відділів внутрішнього аудиту сьогодні виникає на великих підприємствах з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою і великою кількістю територіально віддалених філій, дочірніх і залежних підприємств. Робота фахівців відділу внутрішнього аудиту в цьому напрямі полягає насамперед в уніфікації та стандартизації облікових процесів для правильного формування зведеної чи консолідованої звітності

Менеджмент підприємства потребує оперативної та достовірної інформації про фінансовий стан і результати діяльності. Разом із даними обліку та аналізу інформація внутрішнього аудиту також використовується з метою прийняття управлінських рішень. Будучи підсистемою менеджменту суб'єктів господарювання, внутрішній аудит забезпечує керівників підприємства та його структурних підрозділів необхідною для управління інформацією.

Місце внутрішнього аудиту в системі управління підприємством зображено на рис. 3.1.



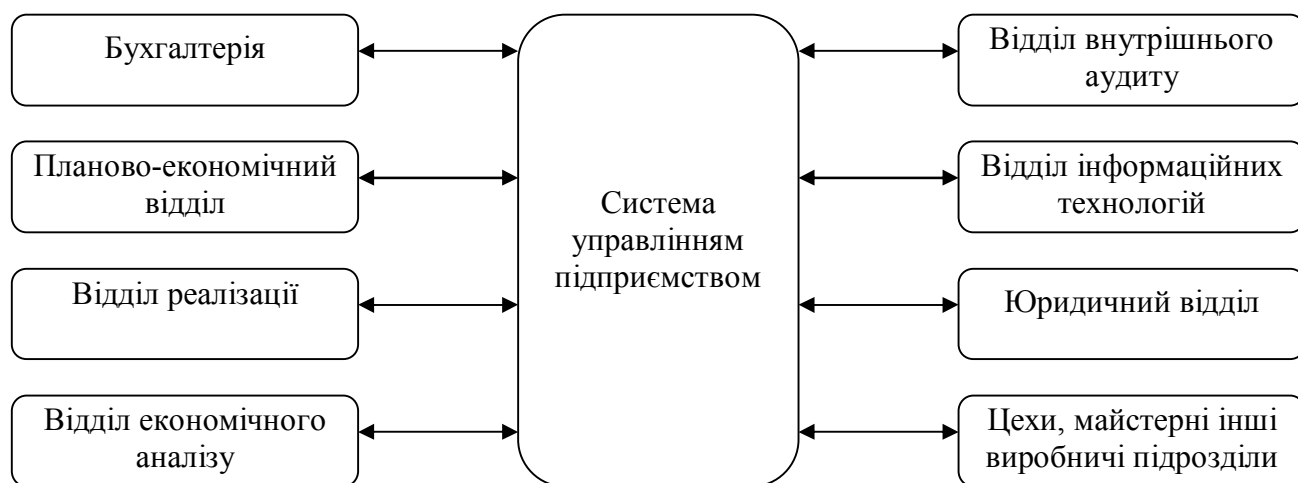


Рис. 3.1. Місце внутрішнього аудиту в системі управління підприємством

Більшість науковців характерною ознакою внутрішнього аудиту виділяють його проведення штатними працівниками підприємства. Під основним завданням цього виду аудиту вони розуміють здійснення постійного контролю за витратами на підприємстві, а також їхню мінімізацію, а обов'язками працівника відділу внутрішнього аудиту перш за все називають перевірку виконання розпорядчих документів адміністрації, детальний аналіз господарської діяльності підприємства та визначення резервів і шляхів покращення його результатів.

Більш повним є трактування терміна “внутрішній аудит” у навчальному посібнику з комп'ютеризації аудиторської діяльності за А.Н. Романова. Проте в ньому ототожнено поняття і завдання внутрішнього аудиту і контролінгу. Внутрішній аудит (контролінг), згідно з визначенням авторів, здійснюють працівники підприємства. Він призначений для внутрішнього контролю фінансового стану, джерел витрат, діагностування системи управління, виявлення резервів і забезпечення адміністрації рекомендаціями з підвищення ефективності економіки суб'єкта господарювання. [114, с. 243].

Так, вищенаведені позиції учених збігаються у тому, що внутрішній аудит потрібен винятково для керівництва та застосовується лише в його інтересах. Проте поширена й інша точка зору, що внутрішній аудит має забезпечувати інтереси власників підприємства.

Однак, Н.І. Дорош не погоджується з твердженням, що внутрішній аудит

проводять лише в інтересах керівництва підприємства, і визначає, що така аудиторська діяльність організовується на економічному суб'єкті для його власників і регламентується внутрішніми документами підприємства з метою контролювання за дотриманням установленого порядку ведення бухгалтерського обліку й надійністю функціонування системи внутрішнього контролю. Характерними особливостями цього визначення є незалежність аудитора від керівництва підприємства [52, с. 245 – 246].

Науковці умовно поділяють внутрішній аудит на управлінський, що здійснюється для керівництва організації, та аудит, що здійснюється в інтересах власників. При цьому на підприємстві, на їхній погляд, мають діяти відповідно дві служби внутрішнього аудиту, щоб не порушувався принцип незалежності. Аналіз концепцій зарубіжних і вітчизняних фахівців щодо призначення та ролі внутрішнього аудиту дав змогу виокремити найпоширеніші з них:

### 1. Внутрішній аудит існує лише в інтересах керівництва (рис. 3.2).

*Потребує достовірної та оперативної інформації про фінансово-господарську діяльність, стан бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю*



Рис. 3.2. Концепція внутрішнього аудиту в інтересах керівництва

### 2. Внутрішній аудит працює винятково в інтересах власників (рис. 3.3).

*Потребують інформації про розміри прибутків (збитків, про динаміку основних показників діяльності підприємства з метою прогнозування майбутніх фінансових результатів*



Рис. 3.3. Концепція внутрішнього аудиту в інтересах власників

### 3. Внутрішній аудит забезпечує як інтереси власників, так і керівництва,

для чого на підприємстві створюються дві відповідних служби (рис. 3.4).

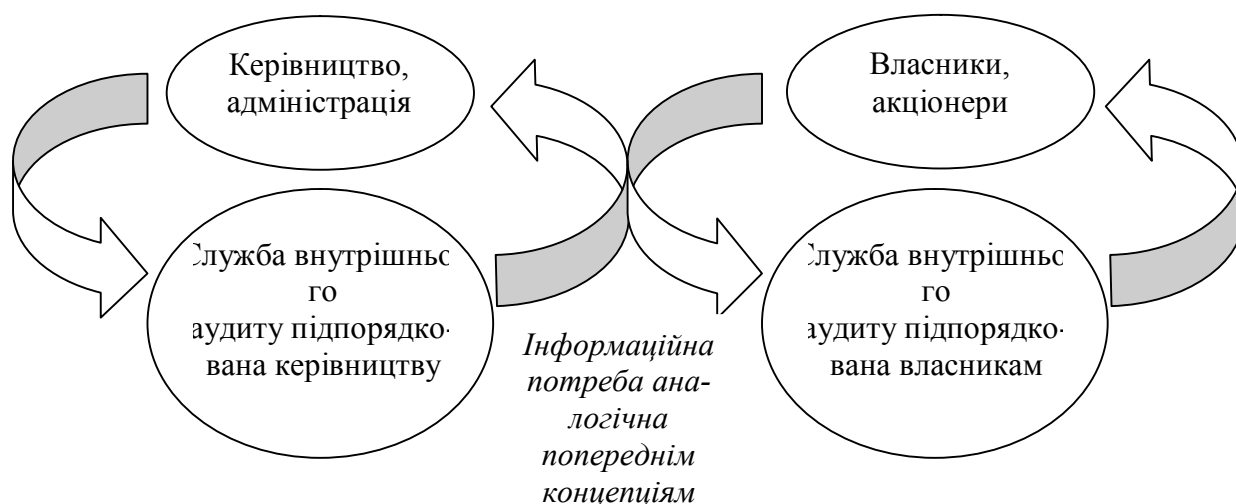


Рис. 3.4. Концепція створення двох служб внутрішнього аудиту

Кожна з вищенаведених концепцій внутрішнього аудиту має певні недоліки. Якщо аналізувати внутрішню аудиторську діяльність, спрямовану на забезпечення інтересів керівництва, то слід зазначити, що в цьому разі незахищеними будуть інтереси власників підприємства, насамперед тих, для яких відповідно до чинного законодавства проведення зовнішнього аудиту не є обов'язковим. Іншим недоліком цієї концепції вважаємо те, що внутрішні аудитори частково втрачають незалежність від керівництва, тобто порушується один із головних принципів аудиту – принцип незалежності.

Друга концепція базується на тому, що внутрішній аудит працює винятково в інтересах власників. Її недоліком насамперед є те, що у цьому разі внутрішній аудит не відрізняється від зовнішнього.

І зовнішні, і внутрішні аудитори проводять перевірку підприємства, щороку доповідаючи про її результати власникам (акціонерам). Окрім цього, іншим упущенням вважаємо втрату часу, оскільки отримана інформація може бути як несвоєчасною, так і неоперативною, що зменшить ефективність прийнятих на її основі рішень.

Третя концепція внутрішнього аудиту ґрунтується на функціонуванні двох аудиторських служб (одна для власників, інша для керівництва). Недолі-

ком її є, по-перше, значні витрати підприємства і, по-друге, оскільки аудит передбачає комплексну перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства, правильність ведення його обліку та визначення ступеня ефективності функціонування внутрішньогосподарського контролю, це великий обсяг доволі копіткої та рутинної роботи, яка потребує значних затрат часу не тільки у тих, хто перевіряє, а й тих, кого перевіряють.

Працівникам відділу бухгалтерії буде складно виконувати свої функції, упродовж двох або трьох місяців на рік в їхній організації проводитиметься аудит. У цьому разі також слід взяти до уваги контролюючу діяльність податкових і контрольно-ревізійних органів.

Потрібно зазначити, що співпраця між двома службами внутрішнього аудиту неможлива, адже вони мають різне підпорядкування. Якщо ці аудиторські служби співпрацюватимуть, то зникне необхідність у діяльності двох служб внутрішнього аудиту на підприємстві.

Вивчивши вищеподані концепції внутрішнього аудиту та проаналізувавши різні трактування цього поняття, вважаємо, що термін “внутрішній аудит” слід розуміти як оцінку діяльності підприємства з метою надання його власникам і керівництву оперативної та неупередженої інформації про загальний стан суб’єкта господарювання та перспективи його діяльності для прийняття управлінських рішень.

На нашу думку, внутрішній аудит на підприємстві має підпорядковуватись власникам останнього, але інформація, яку надаватимуть внутрішні аудитори, паралельно має отримувати керівництво. Вважаємо, що саме за цих умов, по-перше, власники володітимуть правдивою інформацією про підприємство, оскільки саме вони формують службу внутрішнього аудиту, по-друге, не порушуватиметься принцип незалежності внутрішнього аудиту і, по-третє, керівництво своєчасно отримуватиме оперативну інформацію про фінансово-господарську діяльність, що підвищить якість прийнятих управлінських рішень

Схематично призначення внутрішнього аудиту, згідно з нашими міркуваннями, можна подати таким чином (рис. 3.5).

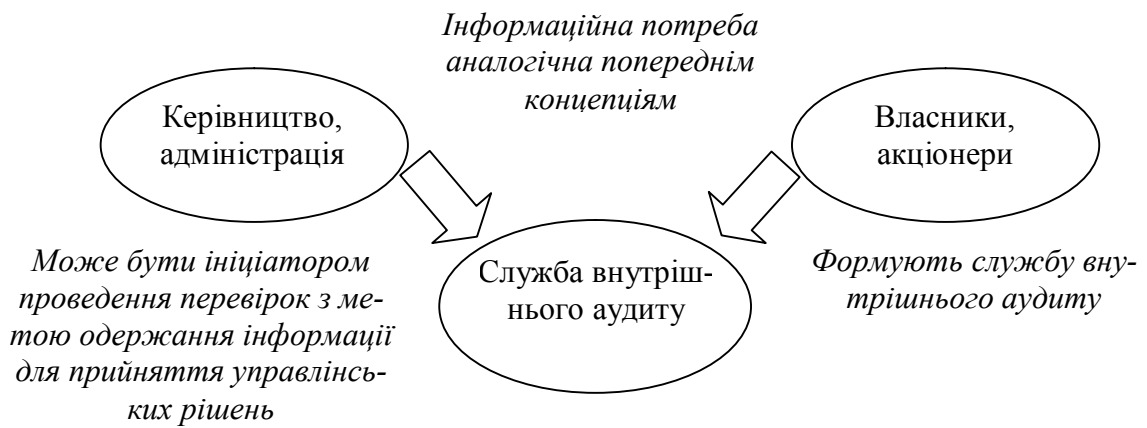


Рис. 3.5. Концепція внутрішнього аудиту в інтересах власників і керівництва зі створенням однієї служби внутрішнього аудиту

Служба внутрішнього аудиту на підприємстві підпорядковується його власникам і керівництву, тобто і перші, і останні можуть бути замовниками внутрішнього аудиту, визначати його мету і завдання та обирати об'єкти для контролю. Проте формувати цю службу на суб'єкті господарювання мають власники. Визначаючи місце внутрішнього аудиту в діяльності підприємства, необхідно визначити взаємозв'язок мети та завдань внутрішнього аудиту, що зображено на рис. 3.6.

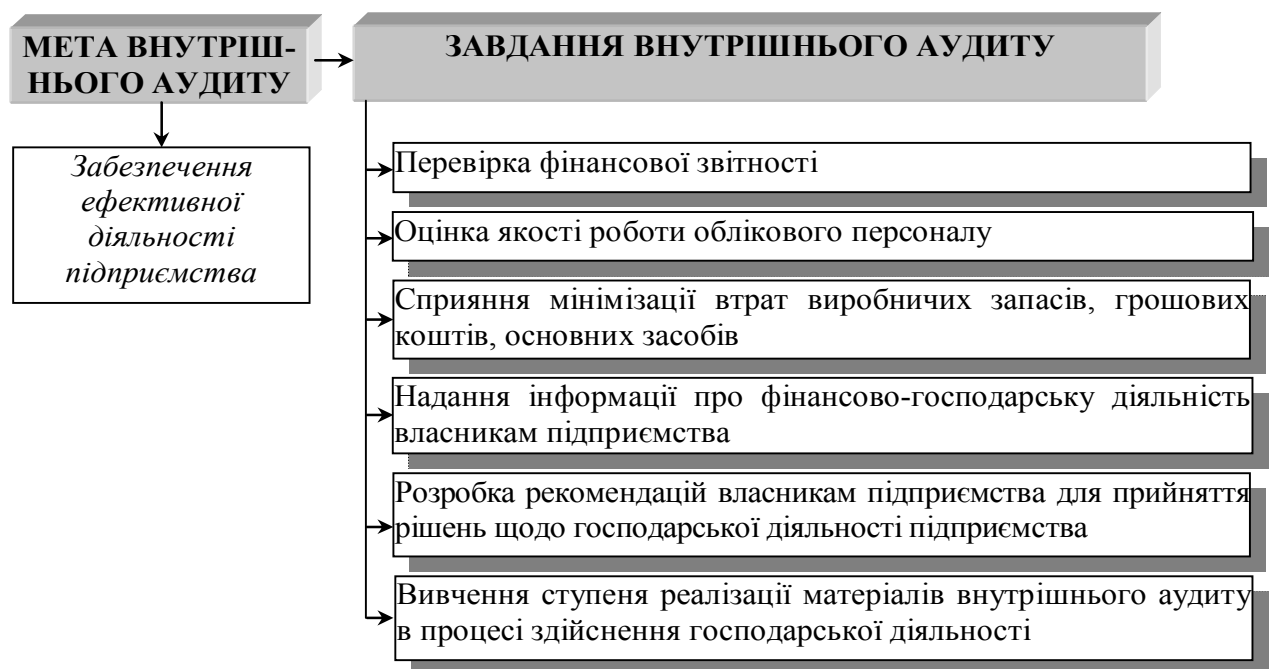


Рис. 3.6. Мета та завдання внутрішнього аудиту

Розробка плану внутрішнього аудиту, має на меті вирішення ряду завдань, які постають перед службою внутрішнього аудиту. Крім того, кожне завдання, повинно бути забезпечене інформаційно, саме тому нами було виділено питання, що підлягають відображенню у плані внутрішнього аудиту. Завдання, що вирішуються при складанні та використанні плану внутрішнього аудиту та його інформаційне наповнення зображено на рис. 3.7.



Рис. 3.7. Завдання та інформаційне наповнення плану внутрішнього аудиту на підприємстві

Відповідно до складових інформаційного наповнення плану внутрішнього аудиту нами було розроблено його форму, яка дозволяє вирішити завдання поставлені при його складанні (Додаток Ж).

Суб'єкти внутрішнього контролю залежать від системи управління підприємством (система контролю керівника та системи контролю власника). Пропонується при системі контролю керівника суб'єктом контролю призначити внутрішнього контролера, зокрема, спеціаліста серед штатних працівників, який би поєднував завдання економічного і технічного контролю, а також покласти на нього контроль за діяльністю функціональних та виробничих підрозділів. Такий суб'єкт контролю на підприємствах забезпечить найбільшу результативність та ефективність при організації внутрішньогосподарського контролю з метою недопущення порушень при здійсненні господарських операцій на різних етапах пов'язаних із наявністю, станом та рухом запасів, а також забез-

печить отримання достовірної інформації про стан справ на підприємстві.

Враховуючи вищевикладене, узагальнимо склад суб'єктів контролю на підприємствах залежно від видів та організаційно-правових форм діяльності суб'єктів господарювання (табл. 3.1)

Таблиця 3.1

### Суб'єкти контролю для різних видів підприємств

Суб'єкти контролю	Види та організаційно-правові форми підприємств				
	ТОВ	КП (колективне підприємство)	ДП	ПП	АТ
Система контролю власника					
Наглядова рада					+
Правління	+				
Ревізійна комісія	+				+
Ревізор	+				+
Відділ внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор)*	+				+
Керівники функціональних підрозділів	+				+
Внутрішні комісії	+				+
Працівники підприємства	+				+
Система контролю керівника					
Керівник підприємства	+	+	+	+	
Керівники функціональних підрозділів	+	+	+	+	
Внутрішні комісії	+	+	+	+	
Працівники підприємства	+	+	+	+	

\*запропоновано автором

Відповідно до наведеної інформації у табл. 3.1. склад суб'єктів контролю залежно від участі у контрольному процесі доцільно поділити на ініціаторів та виконавців контролю, зокрема при системі контролю власника ініціатором контролю виступає сам власник, який ініціює проведення контролю, при системі контролю керівника ініціатором виступає керівник підприємства. Внутрішній аудитор та внутрішній контролер є виконавцями контролю. Отже, при системі контролю власника пропонується створити відділ внутрішнього аудиту (для великих підприємств) або в штатному розписі передбачити посаду внутрішнього аудитора (для середніх підприємств), що не заборонено вимогами нормативно-правових актів.

Впровадження відділу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) забезпечить достовірною інформацією про діяльність підприємства, зокрема про господарські операції із запасами за їх різновидами, що забезпечують виробничий процес підприємства (рис. 3.8).

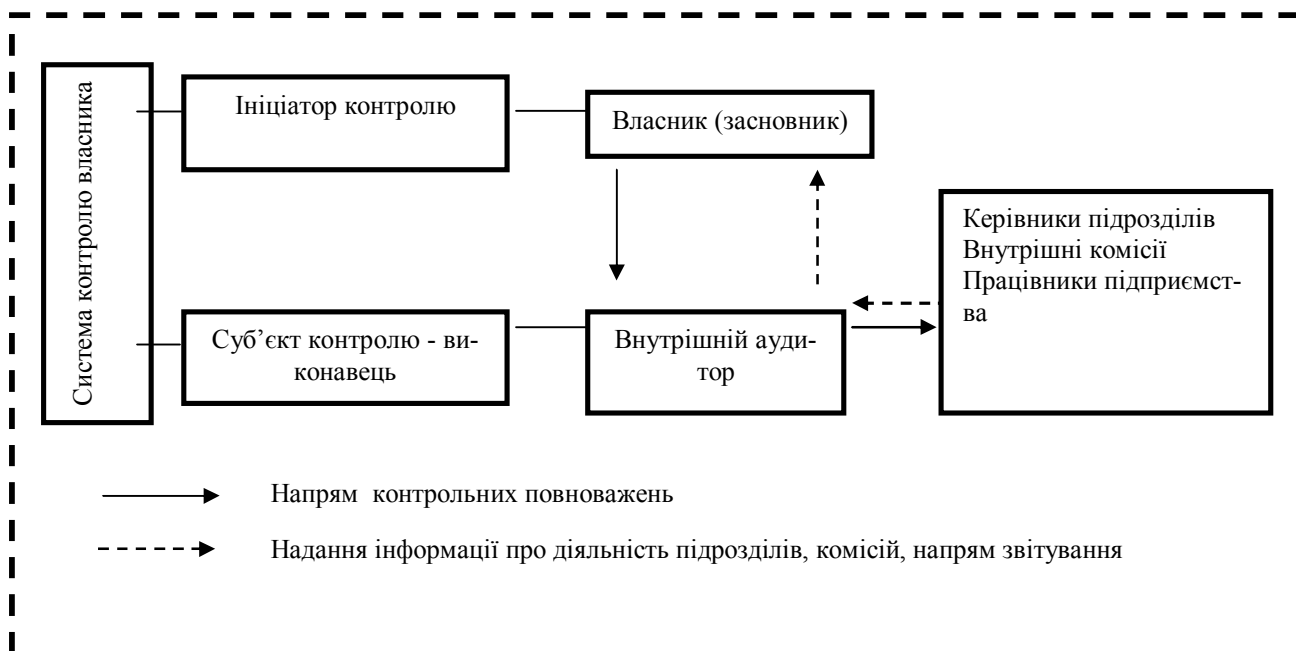


Рис. 3.8. Контрольні повноваження внутрішнього аудитора при системі контролю власника

З метою отримання, а також підтвердження достовірних даних внутрішній аудитор перевіряє надану інформацію у формі камеральної або тематичної перевірки. За результатами контролю інформації формується акт перевірки та інші звітні документи, в якому зазначаються результати контролю, а також рекомендації щодо усунення встановлених недоліків, порушень та недопущення їх в майбутньому. Такий акт перевірки надається власнику для прийняття рішень за результатами перевірки. Крім зазначеного, пропонується внутрішньому аудиту бути членом комісії під час інвентаризацій, інших видів перевірок з метою недопущення порушень та недостовірних даних.

За таких умов на відділ внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) пропонується покласти наступні зобов'язання:

- перевірку діючої системи бухгалтерського обліку запасів і внутрішньо-



го контролю, розробку заходів по їх удосконаленню;

- контроль за законністю та доцільністю господарських операцій, пов'язаних із запасами, запобігання безгосподарності, втратам і крадіжкам;

- виявлення відхилень фактичних даних від норм при оприбуткуванні запасів, відпуску у виробництво, на технологічному етапі;

- встановлення причин, умов, винних осіб;

- формулювання рекомендацій щодо усунення встановлених відхилень з метою їх недопущення в майбутньому.

Запропонований суб'єкт контролю надасть можливість отримати об'єктивну та незалежну оцінку діючої системи бухгалтерського обліку і контролю запасів на підприємстві, законності та доцільності здійснених господарських операцій, пов'язаних із їх наявністю та рухом, а також оцінку дій управлінського персоналу різних рівнів при виконанні ними функціональних обов'язків.

Система контролю керівника базується на впровадженні внутрішнього контролера суб'єктом контролю, функції якого полягатимуть не лише в отриманні інформації про стан та фактичну наявність запасів, їх відпуск у виробництво та реалізацію, а також у проведенні ним контрольних заходів на етапі постачання запасів, зберігання, на етапі виробництва, при реалізації продукції власного виробництва. Також внутрішньому контролеру пропонується брати участь у проведенні інвентаризації, що проводиться відповідно до наказу за графіком, розробленим на підприємстві.

Отже, необхідність виділення посади внутрішнього контролера обґрунтовується делегуванням йому прав приймати участь у різних видах перевірок, зокрема, під час проведення інвентаризації на складах, у виробництві, при оприбуткуванні запасів, при відпуску у виробництво, при реалізації споживачам (рис. 3.9).

Переваги існування наведеного суб'єкта контролю насамперед обумовлюється тим, що він представляє інтереси підприємства і є членом колективу, добре ознайомлений зі специфікою діяльності та зацікавлений у забезпеченні чіткої організації та методики внутрішньогосподарського контролю, що сприя-

тиме підвищенню ефективності діяльності підприємства, недопущенні порушень під час придбання запасів, збереження, відпуску їх у виробництво та реалізації.

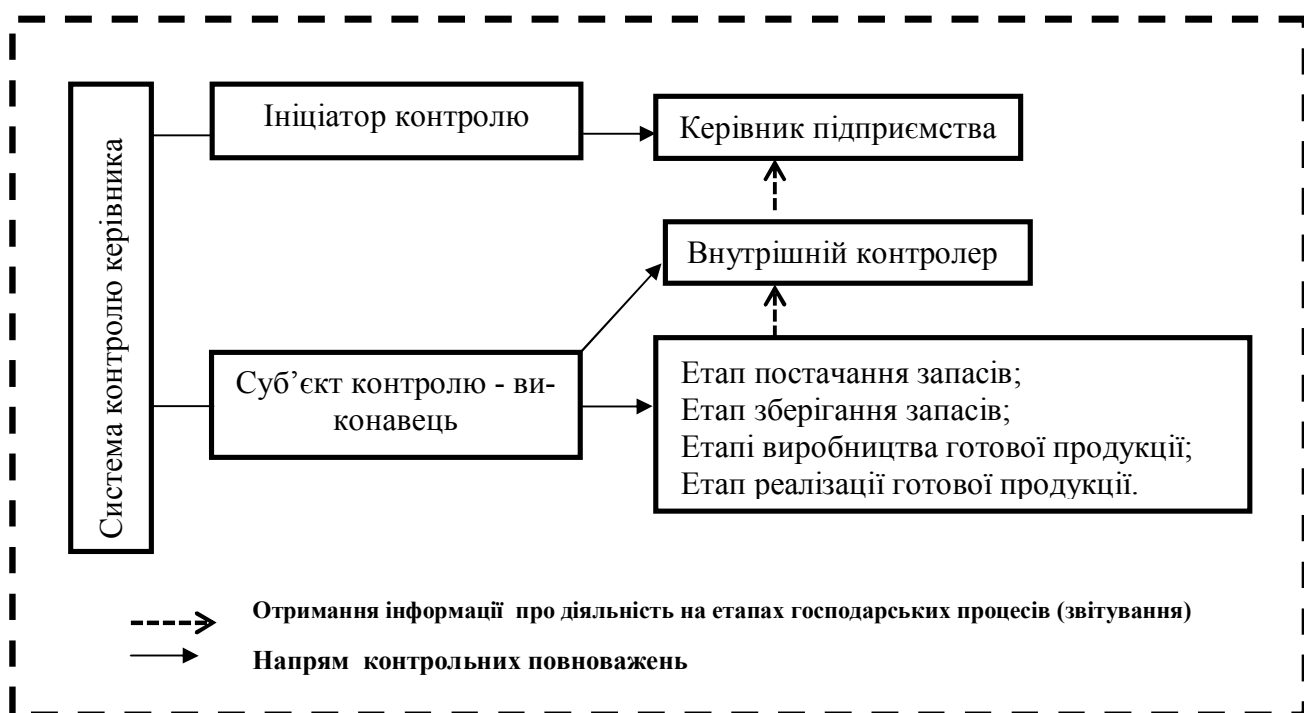


Рис. 3.9. Схема спрямування контрольних дій внутрішнього контролера при системі контролю керівника

Отже, у зв'язку з тим, що на сучасному етапі господарювання підприємства мають різні форми власності (приватна, колективна, державна) у яких керівник та засновник є різними особами, тому виникає необхідність створення двох систем контролю: перша система власника та друга – система контролю виконавчого органу (керівника) підприємства. Наведені суб'єкти контролю забезпечать посилення контрольної функції на підприємствах, що надасть можливість отримати об'єктивну та незалежну оцінку діючої системи бухгалтерського обліку запасів на основі якої приймаються управлінські рішення.

За результатами дослідження встановлено, що методичному забезпеченню внутрішньоаудиторської перевірки приділяється мало уваги, причиною чого є відсутність досвіду в проведенні комплексних та тематичних перевірок, обмеженість трудових ресурсів та часу, що виділяється на проведення перевірки. Внаслідок цього на наступних етапах внутрішнього аудиту знижується ефекти-

вність використання залучених для проведення аудиту трудових ресурсів, увага приділяється несуттєвим аспектам, в той час, як значні порушення залишаються невиявленими.

Недостатні розробки з питань методики здійснення внутрішнього аудиту та наслідки відсутності основи для розробки методик здійснення внутрішнього аудиту доводять, що досвід, отриманий внутрішніми аудиторами в ході попередніх перевірок повинен нагромаджуватися, систематизуватися, узагальнюватися і документуватися за допомогою методичних посібників, рекомендацій, що входять у систему внутрішньофірмових стандартів. Прикладом такої систематизації є складання Класифікатора типових порушень. Однак часто його складання є формальним.

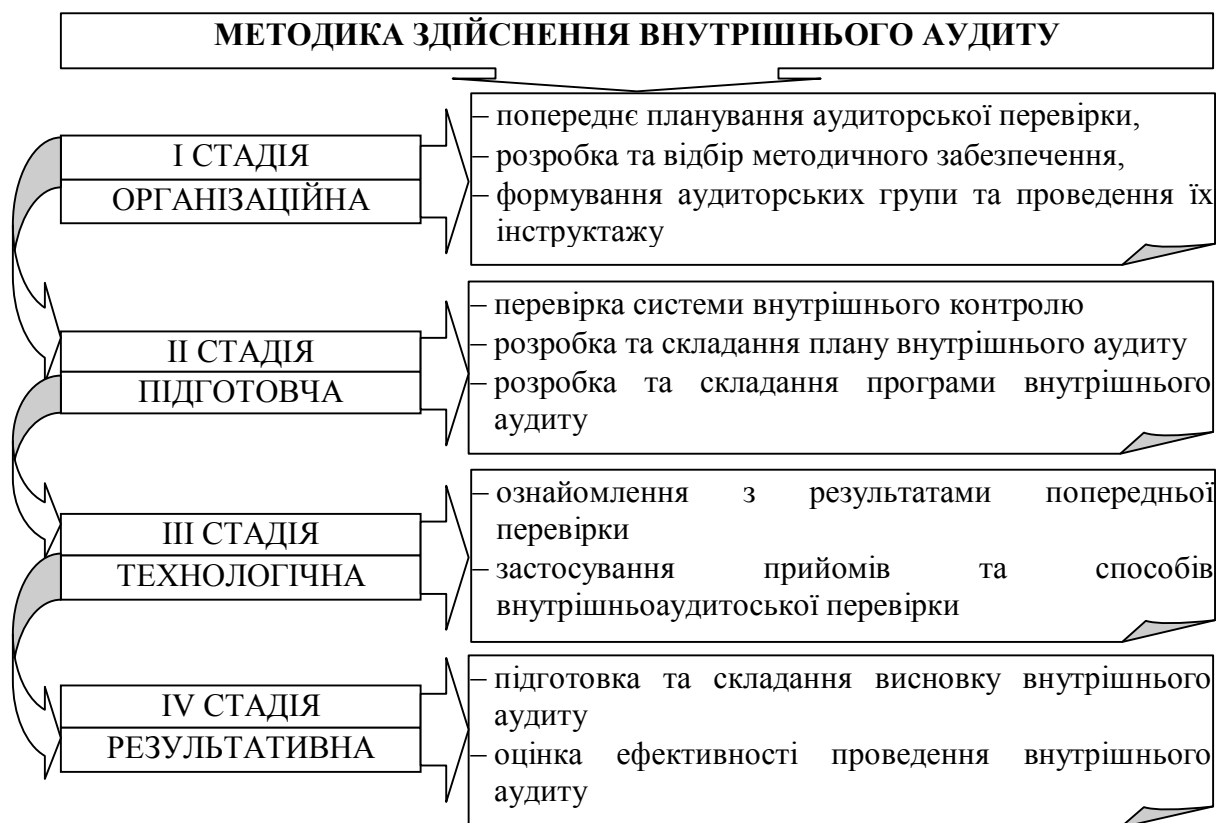


Рис. 3.10. Стадії здійснення внутрішнього аудиту

У додатку 3 наведена організаційна модель внутрішнього аудиту.

Інформацію про службу внутрішнього аудиту, порядок її створення і повноваження мають фіксуватися відповідним наказом про організацію і Положенням про структурний підрозділ.

Положення про службу внутрішнього аудиту має містити такі розділи:

1. Загальні положення: вказується, чиїм структурним підрозділом є цей відділ, його підпорядкованість вищому керівництву, якими нормативними документами керуються працівники служби внутрішнього аудиту, хто безпосередньо відповідає за організацію останнього.

2. Завдання підрозділу: зазначаються головні та другорядні завдання служби внутрішнього аудиту щодо комплексного контролю і надання консультаційних (супутніх) послуг.

3. Структура підрозділу: подається перелік усіх структурних підрозділів (сектори, бюро, групи) і вказується взаємозв'язок між ними, розподіл обов'язків між працівниками, кваліфікаційні вимоги до начальника відділу, штату працівників і форми оплати праці.

4. Функції підрозділу: визначається призначення і роль підрозділу, вид роботи, яку він має виконувати.

5. Компетенція підрозділу: вказується сукупність прав і обов'язків працівників.

6. Взаємозв'язки відділу внутрішнього аудиту з іншими підрозділами: зазначається, яку інформацію та від кого отримує цей відділ, як і кому передає інформацію.

7. Відповідальність: визначається відповідальність внутрішнього аудитора за якісне та своєчасне виконання покладених на нього завдань і функцій.

Внутрішні аудитори не відповідають за об'єкти, що перевіряють. Обов'язки співробітників служби внутрішнього аудиту та рівень їхньої кваліфікації визначають у посадових інструкціях.

Вважаємо, що в досліджуваному підприємстві має бути створена служба внутрішнього аудиту, яка повинна бути забезпечена службовим приміщенням, обладнаним комп'ютерною технікою, зв'язком, господарським інвентарем, канцелярським приладдям, законодавчими і нормативно-правовими документами.

Керівники організації забезпечують вибір відповідних заходів для усунення виявлених недоліків. Обов'язками начальника відділу внутрішнього ау-

диту також є визначення складу групи для перевірок і контроль за їхньою діяльністю, консультування аудиторів щодо документального оформлення результатів аудиторських процедур, проведення за потреби фінансового аналізу і консультацій з окремих питань, контролювання виконання наказів і розпоряджень адміністрації, складання звітів про проведену службою роботу. Структуру відділу внутрішнього аудиту сільськогосподарських підприємств можна зобразити за допомогою такої схеми (рис. 3.11).

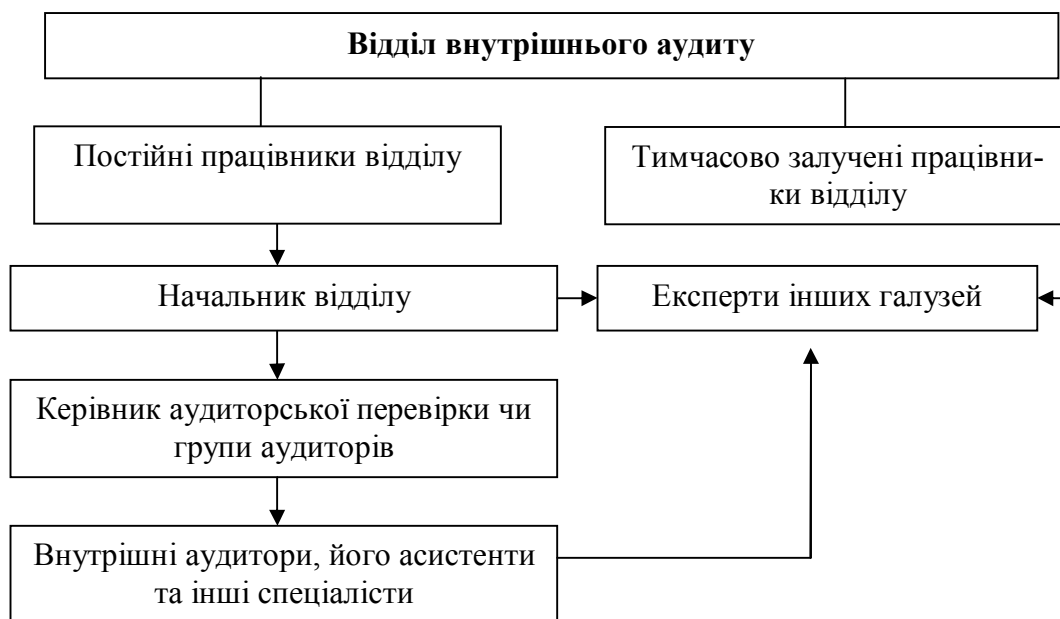


Рис. 3.11. Структура відділу внутрішнього аудиту

Начальник цього відділу відповідальний за забезпечення нагляду за аудиторським процесом, який є неперервним процесом, починаючи з планування і завершуючи виконанням аудиторського завдання. Крім цього він надає підлеглим відповідні інструкції та затверджені програми проведення аудиторської перевірки; здійснює контроль за тим, щоб виявлені факти і висновки аудиторів підтверджувала робоча документація. Це надає впевненості в тому, що аудиторські висновки об'єктивні, точні, конструктивні, своєчасні, а цілі аудиту досягнуті. Необхідний рівень нагляду залежить від досвідченості внутрішніх аудиторів і складності аудиторського завдання.

Найбільш досвідчені працівники цього відділу призначаються керівниками аудиторської перевірки чи групи аудиторів. Їм доручають перевіряти і керу-

вати персоналом, який здійснює аудиторську перевірку конкретного економічного суб'єкта чи його підрозділу.

Керівник групи аудиторів складає план-графік перевірок і встановлює черговість виконання робіт, комплектує виїзну групу та визначає обсяг діяльності аудиторів, складає загальний план і програму внутрішнього аудиту; доводить до відома керівника служби основні його результати, які можуть вплинути на зміст і висновки звіту про внутрішній аудит; бере участь у підготовці, безпосередньо здійснює та документально оформлює, систематизує результати аудиторських процедур; складає звіт про отримані результати внутрішнього аудиту та наполягає на прийнятті управлінських рішень; організовує та контролює роботу учасників виїзної групи внутрішніх аудиторів за обсягом і заданим строком; проводить консультації, перевіряє виконання наказів і розпоряджень керівництва підприємства.

Внутрішні аудитори згідно із посадовими інструкціями (Додаток И) мають визначені права, обов'язки та відповідальність. Слід зауважити, що права й обов'язки працівників служби внутрішнього аудиту мають регулювати документи певного незалежного органу. В Україні такі документи наразі відсутні.

Узагальнюючи досвід закордонної та вітчизняної практики внутрішнього аудиту, проаналізуємо думки деяких економістів про права та обов'язки внутрішніх аудиторів (Додатки К і Л).

Більшість науковців, котрі вивчали проблематику внутрішнього аудиту, зосереджують увагу на таких обов'язках внутрішнього аудитора:

- кваліфіковано та якісно проводити аудиторські перевірки;
- здійснювати експертизу достовірності й надійності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- періодично проводити економічний і фінансовий аналіз господарської діяльності підприємства;
- дотримуватись стандартів внутрішнього аудиту, кодексу професійної етики, принципів аудиту.

Ці обов'язки визначають майже всі вчені-економісти, погляди яких щодо

цього питання досліджувались.

Вивчаючи права внутрішнього аудитора, можна визначити такі:

- отримувати від керівників усіх рівнів управління необхідні для проведення перевірки документи;
- одержувати роз'яснення від осіб, діяльність яких перевіряється;
- обстежувати об'єкти будівництва, території, склади, майстерні, інші підрозділи;
- вимагати проведення повної чи часткової інвентаризації майна;
- перевіряти достовірність показників бухгалтерської та статистичної звітності;
- перевіряти бухгалтерські реєстри та первинні документи;
- ознайомлюватись з наказами, розпорядженнями керівника, рішеннями зборів акціонерів, іншими документами;
- періодично здійснювати економічний та фінансовий аналіз господарської діяльності підприємства;
- підготовляти організацію до зовнішнього аудиту та податкових перевірок.

Внутрішній аудит в сільськогосподарських підприємствах має тісний взаємозв'язок з різними сферами діяльності підприємства, його підрозділами. Цей взаємозв'язок відображають дані Додатку М. Рух інформації між внутрішніми аудиторами та іншими працівниками підприємства показано в Додатку Н.

Важливим при проведенні внутрішнього аудиту є його нормативно-правове забезпечення. При розробці нормативної бази з внутрішнього аудиту необхідно визначити її основні цілі та завдання, а також коло інформації, яку необхідно мати власникам та вищим державним органам відносно цього підприємства.

Основними вимогами до нормативно-правових актів з внутрішнього аудиту є:

- однозначність трактування (унікнення моментів, трактуючи які можна по-різному розуміти одну і ту саму норму);

– зрозумілість (нормативні акти з внутрішнього аудиту повинні бути зрозумілими для всіх суб'єктів, які керуються ними при здійсненні внутрішнього аудиту або при використанні його результатів);

– відповідність суміжним нормативно-правовим актам (положення нормативного акту з внутрішнього аудиту не повинні суперечити окремим положенням суміжним нормативно-правовим актам);

– універсальність (нормативний акт з внутрішнього аудиту повинен бути таким, який можна використовувати при здійсненні економічної діяльності в усіх галузях економічної діяльності);

– адаптивність до економічних змін в країні (в положеннях нормативних актів не повинно міститись вимог, які необхідно змінювати при зміні економічної ситуації в країні).

Враховуючи вищевикладену інформацію, окрім внесення змін та коригувань до Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, які враховуватимуть особливості національної економіки та її нормативно-правового регулювання, необхідно розробити та впровадити в дію Положення “ про відділ внутрішнього аудиту” (Додаток П).

Прийняття та використання даного положення дозволить підприємствам збільшити ефективність їхньої діяльності, а також дозволить розширити зв'язки з іноземними партнерами, для яких одним із основних показників успішної діяльності підприємства є здійснення внутрішнього аудиту.

Позитивні результати впливу внутрішнього аудиту вказують на важливість його ролі та значення у здійсненні фінансово-господарській діяльності підприємств.

Основні результати ефективної роботи служби внутрішнього аудиту:

1. Підтвердження достовірності та повноти інформації при складанні річної звітності.
2. Попередження помилок у бухгалтерському обліку.
3. Раціональне використання матеріальних ресурсів.
4. Покращення фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб.



5. Попередження зловживань на всіх ланках організації виробництва.
6. Покращення фінансового стану підприємства.
7. Прогнозованість діяльності підприємства та уникнення ризиків.

Для удосконалення внутрішнього аудиту на підприємстві запропоновано також Методичні вказівки щодо оформлення робочих документів внутрішнього аудитора (Додаток Р).

Практичний досвід функціонування внутрішнього аудиту свідчить, що на кожному етапі обробки первинних документів і їхньої трансформації у звіти внутрішній аудит відіграє важливу роль для правильності заповнення цих документів (обов'язкові реквізити, вчасне отримання їх бухгалтерією), облікових реєстрів (правильність складання бухгалтерських проведення, повнота відображення сум), фінансових, податкових і статистичних звітів підприємства. Також внутрішній аудит сприяє попередженню помилок у бухгалтерському обліку.

Роль і значення внутрішнього аудиту полягає у попередженні потенційних помилок, виявленні вже здійснених, а також в їхньому усуненні до складання звітів чи перевірки контролюючими органами.

Служба внутрішнього аудиту сприяє покращенню фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб, оскільки передбачає постійний поточний контроль завідувачів складів, касирів, підзвітних осіб, інших матеріально-відповідальних осіб.

Таким чином, внутрішній аудит дає змогу запобігти крадіжкам, зловживанням, халатності, безвідповідальному ставленню до обов'язків цих осіб, а також штрафним санкціям за порушення строків звітування підзвітними особами.

### **3.2. Використання внутрішньогосподарського контролю в процесі забезпечення економічної безпеки підприємства**

Внутрішній контроль як інструмент управління підприємством, як зазначалося вище, відомий уже давно, проте сьогодні керівництво підприємств різних форм власності у переважній більшості не використовує і не приділяє достатньої уваги йому в процесі прийняття управлінських рішень [151, с. 25].

У відповідності до поданого трактування С. Михайлевич визначає перелік основних цілей організації системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві [88, с. 468]:

- здійснення упорядкованої і ефективної діяльності підприємств;
- забезпечення своєчасного усунення відхилень та внесення коригувань з боку керівника;
- забезпечення ефективності дотримання розподілу відповідальності і повноважень кожного працівника підприємства;
- забезпечення належних умов зберігання майна підприємства;
- збір, передача, обробка інформації про стан об'єкта та інші.

З нашої точки зору, в контексті зростання важливості забезпечення економічної безпеки вітчизняних підприємств до цього переліку завдань доцільно додати ще одне: формування інформаційного базису забезпечення економічної безпеки підприємства. Саме інформаційне забезпечення, яке має формуватися за рахунок внутрішньогосподарського контролю, є основою для визначення та ідентифікації внутрішніх загроз.

Для обґрунтування сутності цієї тези перш за все зазначимо, що у нашому трактуванні економічна безпека підприємства - це складна багатофакторної категорії, спрямована на ефективне використання наявних ресурсів та ринкових можливостей, гарантування стійкості та захисту від негативних чинників, реалізацію інтересів за умов сталого соціального та економічного розвитку.

Більшість підприємців та й науковців дотримуються думки, що негативний вплив на економічну безпеку підприємства здійснюється ззовні. На нашу думку, це не зовсім вірний підхід в сьогоднішніх умовах або ж намагання зняти

з себе відповідальність за дії чи бездіяльність, які мали негативні наслідки для функціонування підприємства. Відтак у даному дослідженні пропонуємо сконцентрувати увагу лише на внутрішніх загрозах.

За результатами проведеного аналітичного дослідження було визначено сукупність пріоритетних внутрішніх загроз для вітчизняних промислових підприємств: низький рівень виробничого менеджменту; відсутність або недосконалість маркетингової стратегії; технічне і технологічне відставання; залежність від імпорту матеріалів і устаткування; низька інвестиційна активність; висока плинність висококваліфікованих кадрів; незадовільний фінансовий стан та наявність ознак банкрутства; низька конкурентоспроможність продукції; низький рівень використання ресурсів; незадовільний рівень силової безпеки.

В умовах кризи світової й вітчизняної економік, коли підприємствам доводиться зіштовхуватись з перманентними загрозами й ризиками, які суттєво знижують поточний рівень їх економічної безпеки, проблема створення системи захисту, тобто комплексної системи економічної безпеки (КСЕБП) стала першочерговою.

Перед КСЕБП у сьогоденних умовах ставиться ціла низка завдань, досягнення яких можливе в тому числі й шляхом здійснення внутрішнього контролю (рис. 3.12).

На нашу думку, доцільно підкреслити, що внутрішній контроль дозволяє отримувати бухгалтерську інформацію, що відзначається достовірністю, детальністю та доступністю, що є дуже важливим при прийнятті рішень в процесі забезпечення економічної безпеки підприємства.

Спираючись на твердження Ф. Бутинця, що «контроль - це спостереження з метою перевірки для протидії небажаному: виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого» [5, с. 8], можна стверджувати, що суб'єкти безпеки завдяки інформаційному базису, що формується за результатами проведення внутрішнього контролю, можуть розпізнавати момент виникнення та відстежувати процес розвитку внутрішніх загроз, розробляти та контролювати процес реалізації управлінських рішень щодо нейтралі-

зації, гальмування чи уникнення негативної дії певної загрози.

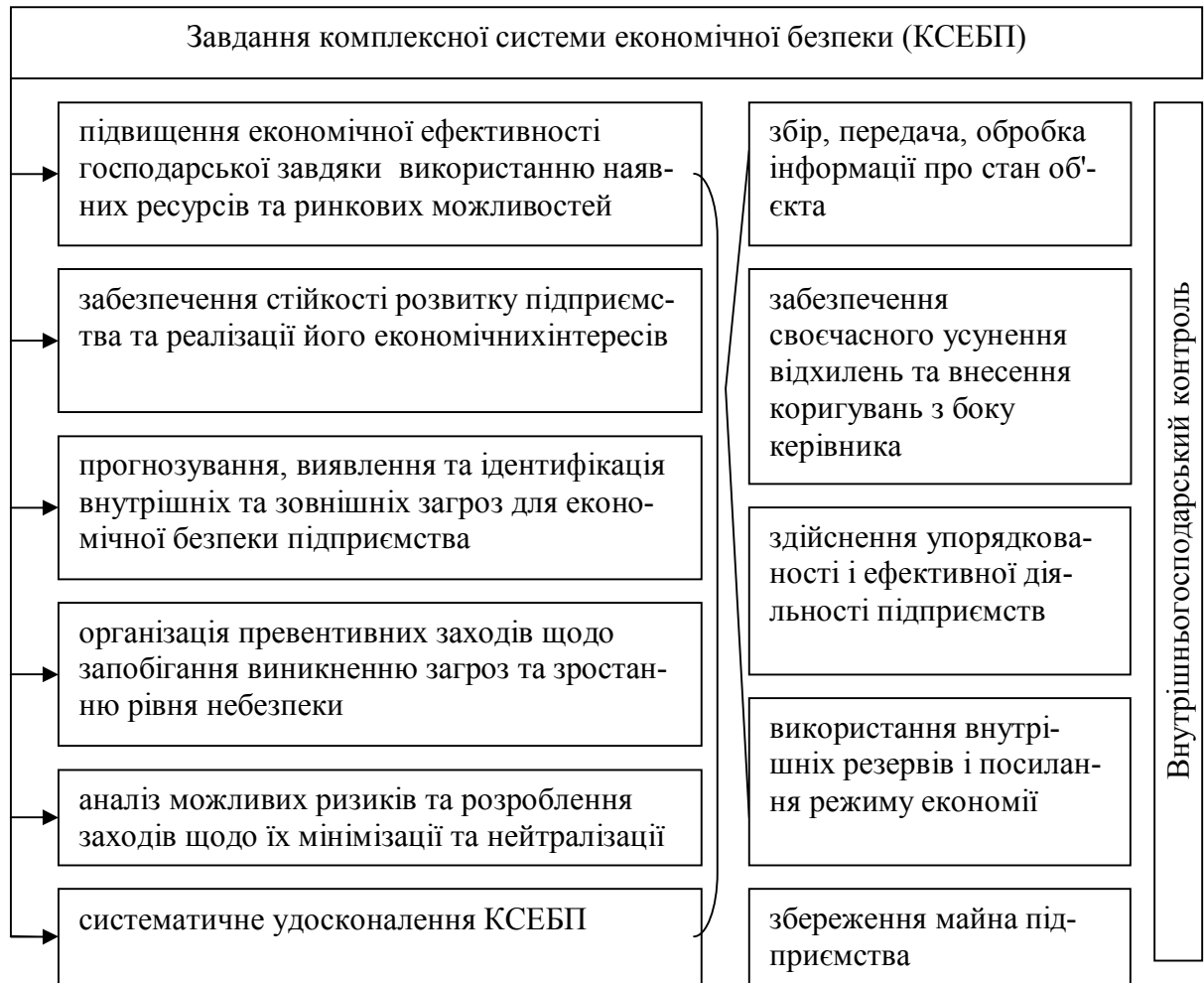


Рис. 3.12. Досягнення завдань комплексної системи економічної безпеки (КСЕБП) шляхом використання внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [151, с. 25]

На нашу думку, внутрішньогосподарський контроль в КСЕБП, повинен виконувати наступні завдання: формувати інформаційний базис щодо процесів, які відбуваються на підприємстві; бути основою в процесі прийняття оптимальних рішень в сфері економічної безпеки; надавати інформаційний супровід щодо правильності прийнятих рішень, своєчасності і результативності їх виконання; сприяти виявленню й усуненню тих умов і чинників, які не сприяють забезпеченню безпечних умов розвитку; уможливити коригування дій внутрішніх та зовнішніх суб'єктів безпеки; координувати дії персоналу підприємства в сфері забезпечення економічної безпеки підприємства в загальному та в розрізі окремих функціональних сфер.

На сьогодні організація внутрішньогосподарського контролю здійснюється згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану та відповідно до посадових інструкцій працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний поточний та оперативний контроль за діяльністю підрозділів суб'єкта господарювання. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення щодо усунення причин, які негативно впливають на діяльність суб'єкта господарювання.

Загалом погоджуючись з точкою зору Н. Виговської [27, с. 362]., вважаємо, що на середніх та великих підприємствах підрозділ внутрішнього контролю повинен мати подвійне підпорядкування, тобто виконувати функції й щодо моніторингу внутрішнього середовища в межах КСЕБП. На малих підприємствах первинну інформацію мусить готувати головний бухгалтер чи його заступник, але вона має бути структуризованою, з чіткою періодичністю подання та прив'язана до показників, які дозволяють ідентифікувати появу внутрішньої загрози на ранніх етапах розвитку. Відповідно до цього персонал підрозділу чи особа, яка здійснює внутрішній контроль, є напівспеціалізованим суб'єктом економічної безпеки підприємства.

З нашої точки зору, важливим є й той момент, що внутрішній контроль дає змогу виявити не тільки недоліки в діяльності підприємств як основу для виявлення моменту появи внутрішніх загроз, а й невикористані резерви для підвищення ефективності діяльності, тобто досягнення економічних інтересів, що є також одним із завдань КСЕБП.

У відповідності до основних завдань, які передбачають надання керівникові повної та правдивої інформації щодо фінансово-господарського стану підприємства, внутрішньогосподарський контроль є складовою КСЕБП, оскільки дана інформація є основою для визначення, ідентифікації, а в подальшому розроблення захисних заходів та контролю за їхньою реалізацією стосовно внутрішніх загроз економічній безпеці підприємства.

Подальшого дослідження потребують методичні засади ідентифікації

внутрішніх загроз, зокрема в частині визначення індикаторів, які лежать в основі інформації, яку отримують за результатами проведення внутрішньогосподарського контролю.

Реалізація інформаційної функції внутрішньогосподарського контролю як масиву даних є збірним поняттям, оскільки поєднує у собі сукупність даних про об'єкт контролю, дані бухгалтерського обліку та інструментарій контролю, методику проведення контрольних дій, результат контролю — отриманий інформаційний масив [33, с. 91].

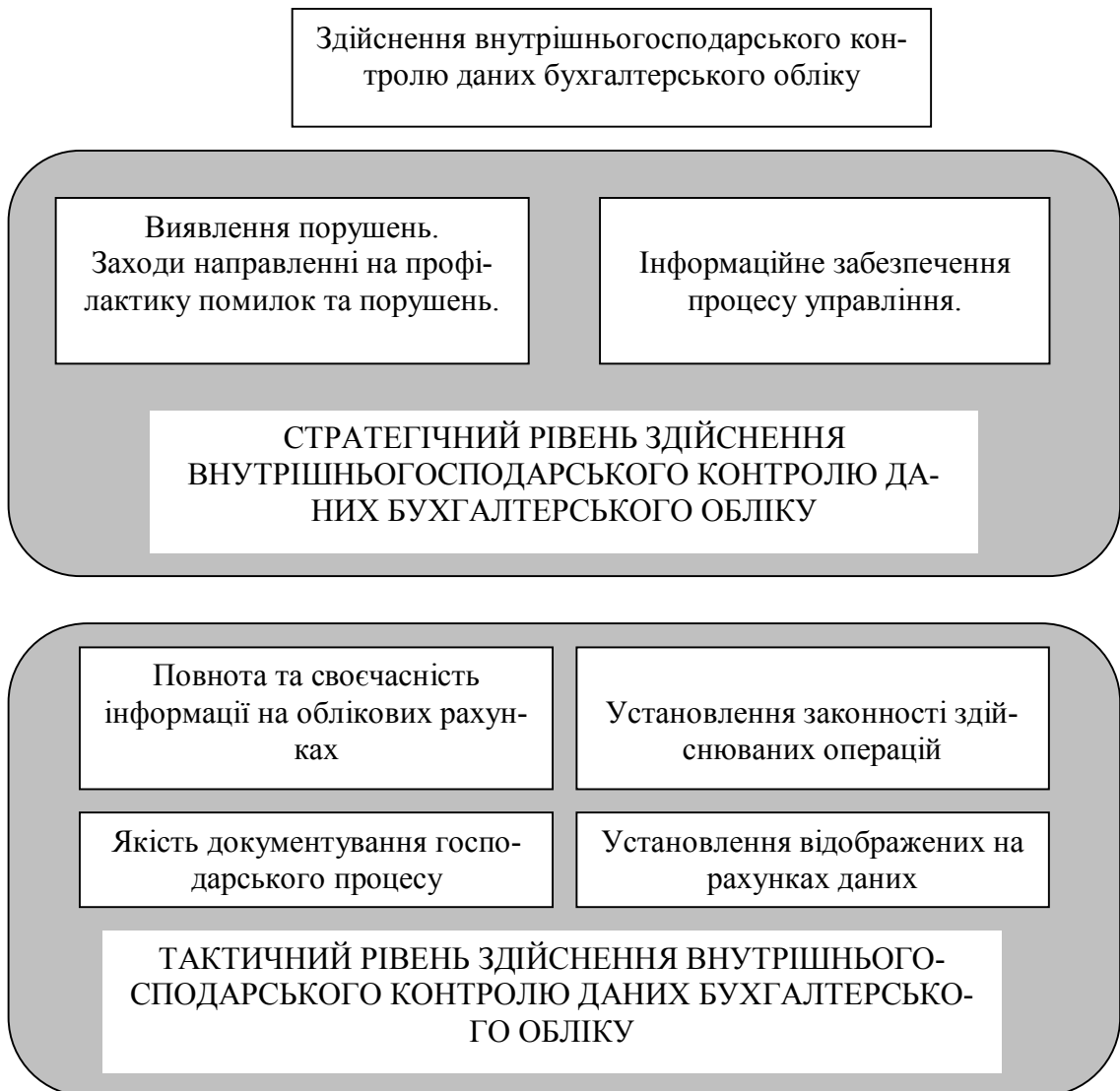


Рис. 3.13. Рівні здійснення внутрішньогосподарського контролю даних бухгалтерської звітності

Джерело: [33, с. 91].

Згідно з МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» категорія

«система внутрішнього контролю (СВК)» – це всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом для забезпечення стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації, запобігання фальсифікації.

Внутрішньогосподарському контролю (надалі – ВГК) підлягають контрольне та інформаційне середовище, що пов'язане із підготовкою фінансової звітності, процес оцінки ризиків, моніторинг засобів контролю.

Відповідно до авторської думки виробничі підприємства, які мають на меті подальше успішне функціонування і розвиток на ринку товарів, робіт та послуг, повинні щодня контролювати раціональне використання власних ресурсів; своєчасне і повне виконання зобов'язань перед державою зі сплати податків, зборів та інших платежів; своєчасну ліквідацію дебіторської та кредиторської заборгованостей; ефективну організацію бухгалтерського та податкового обліку та звітності, а також забезпечення її достовірності. Для реалізації цієї проблеми на підприємства доцільно створити службу ВГК.

Найважливішими функціями такої служби ВГК має стати:

- документування основних процесів підприємства та впровадження процедур ВГК;
- оптимізація роботи всього підприємства та його документообігу, а також зниження ризиків і негативних наслідків їх впливу;
- аналіз ефективності та продуктивності впроваджених процедур ВГК;
- забезпечення раціонального ведення фінансово-господарської діяльності підприємства;
- виявлення, запобігання та виправлення помилок і викривлень у фінансовій бухгалтерській звітності, а також її своєчасної підготовки;
- забезпечення та контроль за збереженням активів, як оборотних, так і необоротних активів;
- ефективне і результативне використання ресурсів, виявлення внутрі-

шньо господарських резервів і прийняття заходів до використання їх в інтересах підприємства;

- дотримання вимог законодавства та надання достовірної звітності;
- забезпечення чіткої і злагодженої роботи всього підприємства.

Вимоги до ефективності СВК підприємства наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

### **Вимоги до ефективності внутрішньогосподарського контролю підприємства**

Відповідність стратегії	Необхідність результативності	Системність	Адаптивність	Оптимальність	Економічність
Аналіз і використання основних пріоритетів, які закладені в стратегічних планах підприємства	Забезпечення виконання поставлених завдань	Об'єднання контрольної та функції планування, делегування повноважень і відповідальності	Негайне реагування контролю на зміни у вимогах внутрішнього і зовнішнього середовища	Скорочення зайвого контролю, наслідком чого є додаткові витрати на збір і обробку інформації, що надходить	Відповідність витрачених коштів ефективності контролю

Джерело: [12, с. 19]

Крім виконання основних функцій, ВГК вирішує ряд питань, які виходять за рамки повсякденного бухгалтерського обліку. Сьогодні СВК не що інше, як багатофункціональний засіб контролю за наданням достовірної фінансової звітності підприємства в суворій відповідності з чинним законодавством і нормативно-правовими актами. ВГК спирається на дані бухгалтерського обліку, таких як інвентаризація, документування тощо, засобів управлінського обліку (нормування витрат тощо), засобів ревізії, контролю та аудиту.

У ході дослідження з'ясується роль і відповідність структурних підрозділів підприємства поставленим перед ними цілям і завданням, встановлюється наявність ефективної системи документування, делегування повноважень, контроль за досягненням поставлених цілей.

Алгоритм організації роботи з моніторингу СВК підприємства наведено в табл. 3.3. Отже, вивчаючи питання, пов'язані із ризиком суттєвого викривлення



звітності, необхідно чітко розуміти значення середовища ВГК.

Таблиця 3.3

### Організація роботи з аналізу системи внутрішнього контролю

№ п/п	Цілі СВК	Оцінка СВК і виконання поставлених перед нею цілей	Рекомендації щодо поліпшення СВК
1	Впорядкована і ефективна діяльність підприємства	Низька	Систематична робота з організації СВК
		Середня	Теж саме
		Висока	Заходи щодо збереження високої ефективності СВК
2	Збереження майна підприємства	Повна	Розробка інструментів, що забезпечують збереження майна підприємства
		Часткова	Припинення неправомірних дій працівників, створення умов для збереження довіреного їм майна
3	Достовірність та об'єктивність фінансової звітності	Неповне відображення показників майнового стану та діяльності підприємства у фінансовій звітності	Навчання працівників організації методиці обліку і контролю
4	Оцінка ймовірності привласнення чи неефективного використання цінностей і засобів підприємства	Можливі випадки недотримання принципів делегування повноважень і обов'язків, контролю	Посилення контролю з дотримання принципу делегування повноважень і обов'язків щодо контролю між працівниками, які здійснюють облік на підприємстві
5	Постійний моніторинг відхилень планових показників від фактичних	Аналіз і оцінка планових показників носить нерегулярний характер, не вивчаються відхилення від заданих показників	Запровадження методики внутрішнього планування і стимулювання на підприємстві
6	Своєчасна передача внутрішньої документації та звітності підприємства особам, які приймають управлінські рішення	Результати діяльності підприємства нерегулярно розглядаються	Розробка форм внутрішньої звітності підприємства та порядку прийняття рішень за результатами моніторингу отриманої інформації

Після оцінки СВК доцільно проаналізувати систему бухгалтерського обліку, оскільки система подвійного запису рахунків підприємства визначає та забезпечує належний порядок і контроль реєстрації фактів господарського життя підприємства. Оцінка СВК бухгалтерського обліку наведено в табл. 3.4. Це до-

зволяє наочно співставити цілі СВК із засобами їх досягнення та оптимізувати заходи щодо СВК, що необхідно для підвищення рівня її продуктивного результату.

Таблиця 3.4

**Оцінка службою внутрішнього контролю (аудиту) стану  
бухгалтерського обліку**

№ п/п	Цілі СВК бухгалтерського обліку	Засоби для досягнення поставлених цілей ВГК	Заходи щодо вдосконалення СВК
1	2	3	4
1	Повне відображення всіх санкціонованих операцій	Обмежений доступ для певного кола користувачів; документальне підтвердження, резолюція, перевірка повноти та правильності бухгалтерських записів	Закріплення порядку ведення бухгалтерського обліку з урахуванням облікової політики підприємства; внесення до посадових інструкцій контрольних функцій
2	Точність вхідної інформації	Вибіркові перевірки виконання посадових інструкцій та рівня професійної підготовки; регулярні перевірки виявлення помилок	Організація безперервної роботи постійно діючих структурних підрозділів з контролю; делегування повноважень щодо взаємного контролю операцій; закріплення функцій контролю в посадових інструкціях працівників
3	Вірна кореспонденція рахунків	Проведення на постійній основі звірення рахунків з метою перевірки точності залишків на рахунках та інші види контролю за грошовими потоками	Визначення локальних регламентів, що регулюють діяльність бухгалтерів і співробітників, що здійснюють ВГК
4	Збереження облікових документів	Створення копій файлових даних для автоматизованої системи обліку та забезпечення їх збереження; обмеження доступу до інформації певного кола користувачів	Створення локальних регламентів про порядок підготовки копій файлових даних
5	Відповідність записів на рахунках бухгалтерського обліку чинним нормативно-правовим документам	Постійний контроль за відповідністю записів на рахунках обліку чинним нормативно-правовим документам; регулярне проведення занять з підвищення кваліфікації бухгалтерів і внутрішніх аудиторів	Створення локальних положень з ведення бухгалтерського обліку, контроль за їх регулярним оновленням; моніторинг працівниками бухгалтерської служби змін в чинному законодавстві
6	Запобігання зловживань працівниками організації	Делегування повноважень і їх ротація, регулярна звірка рахунків бухгалтерського обліку	Зафіксувати в посадових інструкціях делегування повноважень і їх ротації; організація служби внутрішнього аудиту

1	2	3	4
7	Забезпечення керівництва своєчасною управлінською інформацією	Подання внутрішньої фінансової звітності в мінімальні терміни	Участь у розробці форм внутрішньої фінансової звітності
8	Виявлення нетипових операцій в бухгалтерському обліку	Оперативне подання документів на розгляд керівництву, в разі появи операції, що не відповідають чинним нормативно-правовим документам	Пошук факторів, на які слід звернути увагу

Джерело: [12, с. 19]

Вчені зауважують, що ефективність внутрішньогосподарського контролю «щільно пов'язана або залежить від його якості» [38, с. 139], під якою слід розуміти «сукупність властивостей (притаманних характеристик, ознак, особливостей) контрольного процесу, які характеризують його корисність, та є одним з головних показників його ефективності». Погоджуємося, що ефективність і якість контролю тісно пов'язані, але дискусійним виглядає тлумачення якості одним з показників ефективності контролю, а не навпаки.

За нашими спостереженнями, на практиці, стосовно системи внутрішньогосподарського контролю, категорія «якість» зазвичай використовується як узагальнююче поняття. Якщо стверджується, що на підприємстві якісна система внутрішньогосподарського контролю, під цим розуміється, що така система своїм існуванням задовольняє всім вимогам, які стоять перед нею.

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

Щодо ефективності, то вона за своєю сутністю є критерієм оцінки функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, а не її стану, виступаючи таким чином однією зі складових категорії «якість». При цьому, заува-

жимо, що ефективна система внутрішньогосподарського контролю апріорі вважається якісною, але не завжди навпаки. Якісна, за своїм станом система, з огляду на певні обставин, може бути не ефективною. Це призводить до того, що категорію «ефективність» поряд з категорією «якість» часто використовують як узагальнюючу по відношенню до інших властивостей, що характеризують систему внутрішньогосподарського контролю.

Системний аспект передбачає відповідність внутрішньогосподарського контролю підприємства характеристикам системи і наявність системних якостей. Методологічний аспект якості віддзеркалює відповідність основним принципам організації і функціонування системи контролю. Ресурсний аспект характеризує досконалість кадрового, методичного, технічного та фінансового забезпечення системи; організаційний – рівень організації процесів контролю (досконалість структури системи контролю; ступінь узгодженості, координованості дій виконавців контрольних процедур; створення адекватного контрольного середовища). За функціональним аспектом якості системи оцінюють досконалість застосування операційно-процедурної технології контролю, досконалість використання методів опрацювання інформації щодо стану та руху підконтрольних об'єктів, комунікативну досконалість. Саме з врахуванням зазначених складових і повинна будуватись або вдосконалюватись система внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств.

На нашу думку, процес формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства можна поділити на три етапи. На першому етапі повинно бути забезпечено дотримання системного, методологічного та ресурсного аспектів якості внутрішньогосподарського контролю, як основи для його подальшого успішного функціонування. Другий етап є організаційним, третій – результативним, обумовленим виконанням системою своїх функцій. Модель процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств представлена на рис. 3.14.

За В.Ф. Максимовою [80, с. 124], визначення категорії «якість внутрішньогосподарського контролю» в системному і методологічному аспектах є дуже

важливим для пізнання його сутності. Однак ці аспекти якості важко піддаються оцінці, тим більше кількісному виміру

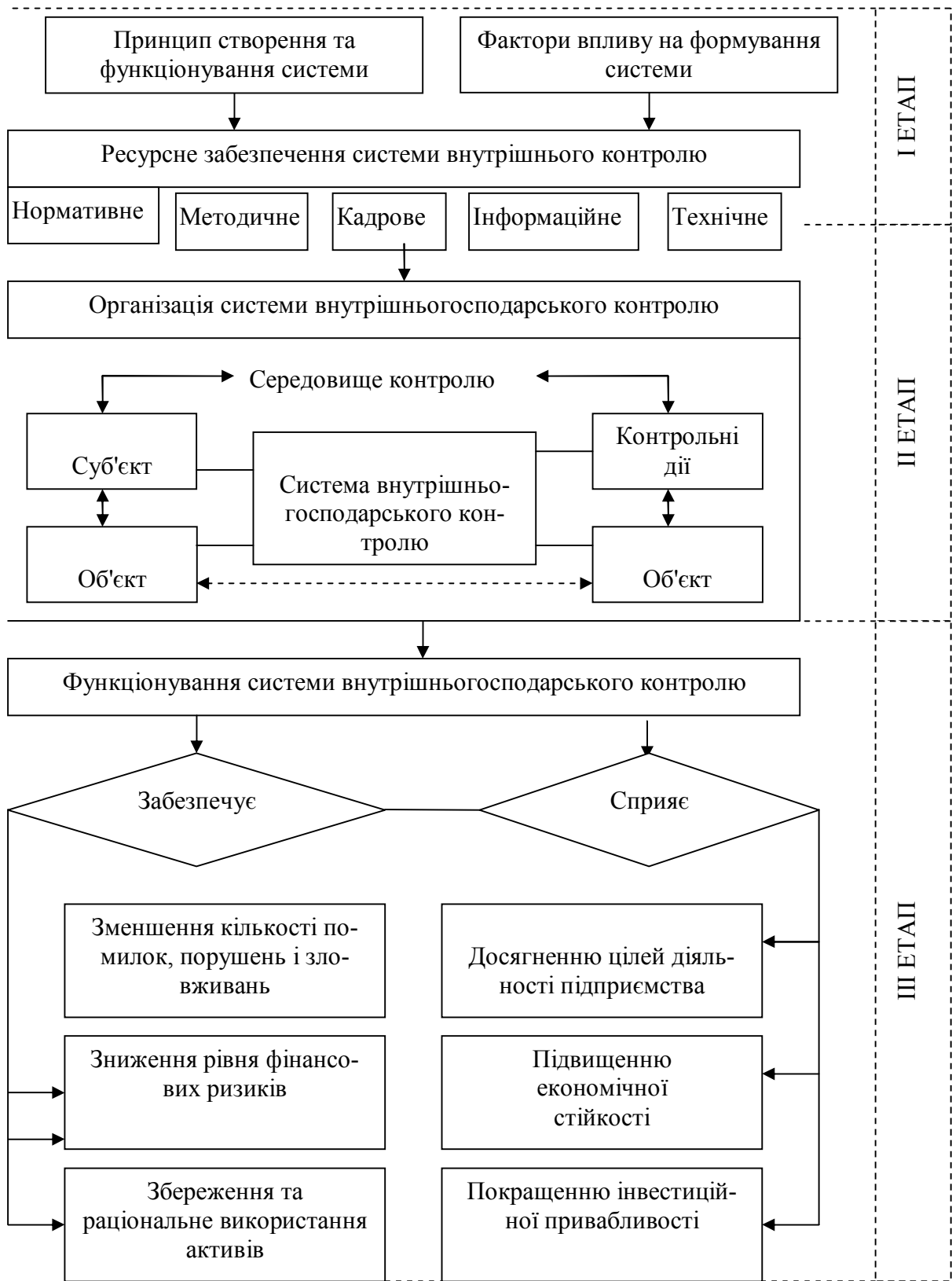


Рис. 3.14. Модель процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств

Джерело: [38, с. 139]

Погоджуємось, що в практичній діяльності складно оцінити ступінь відповідності внутрішньогосподарського контролю характеристикам системи і наявність системних якостей, та, все ж таки, відповідність основним принципам організації та функціонування системи, на наш погляд, можна виміряти за допомогою експертних методів, зокрема оцінно-ситуаційного підходу.

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

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

Формування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства відбувається під впливом різних факторів, основними з яких є організаційно-правова форма, галузева приналежність і розмір підприємства (масштаб та вид діяльності), організаційна та управлінська структури, фінансовий стан підприємства. Враховуючи зазначені фактори на кожному підприємстві повинні бути створені оптимальні передумови для вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю та її подальшого розвитку. В результаті попередніх досліджень нами були ідентифіковані такі передумови та запропоноване їх групування за класифікаційними ознаками.

Створення передумов вдосконалення внутрішньогосподарського контролю знаходиться в межах відповідальності вищої управлінської ланки. Виходячи з визначених передумов ми сформуваємо перелік завдань для власників та керівників аграрних підприємств, комплексне вирішення яких дозволить закласти належну основу щодо формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства (рис. 3.15).

Формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю в

аграрних підприємствах неможливе без належного нормативного, методичного, кадрового, інформаційного, технічного та фінансового забезпечення.



Рис. 3.15. Завдання для власників та керівників аграрних підприємств щодо створення належних передумов для формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [38, с. 140]

Разом з тим, повинні бути дотримані вимоги щодо відповідності організаційної структури системи внутрішньогосподарського контролю організаційній та управлінській структурам підприємства, оптимальності співвідношення форм внутрішнього контролю, координації контрольних дій. Поєднання ресурсної та організаційної складових якості системи дозволить суб'єктам внутрішньогосподарського контролю максимально ефективно реалізувати свої функції.

Можна вважати, що контроль виконує свою справжню роль, тобто забез-

печує досягнення цілей підприємства, коли він має такі властивості як стратегічне спрямування, постійна орієнтація на результати, відповідність справі, своєчасність, гнучкість, простота, економічність. Тобто, ефективною система внутрішньогосподарського контролю є тоді, коли надається висока оцінка її результативності, дієвості та економічності. За критеріями результативності і економічності стосовно функціонування системи внутрішньогосподарського контролю визначається обсяг виявлених відхилень та витрат, пов'язаних зі здійсненням контрольних заходів.

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

Результати проведених досліджень дозволяють з впевненістю стверджувати, що на сьогоднішній день аграрні підприємства потребують формування не тільки результативної та економічної системи внутрішньогосподарського контролю, але і дієвої.

Запропонований підхід до формування системи внутрішньогосподарського контролю дозволить підприємствам аграрного сектору досягнути більш високого рівня ефективності управління і внутрішньої організаційної та економічної культури; буде сприяти вирішенню поточних виробничих задач і реалізації стратегічних цілей. Подальшого дослідження та розвитку потребують нормативна, методична та інформаційна складові ресурсного забезпечення системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств, а саме розробка контрольної політики, норм, регламентів та звітів, які б регулювали організацію та функціонування системи та забезпечували інформаційний взаємозв'язок як в середині самої системи, так і з системою управління.



## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Відповідно до мети і завдань дослідження одержано результати, які, на думку автора, по-перше, розширюють теоретичне уявлення стосовно принципів і підходів до організації і методики внутрішньогосподарського контролю, а по-друге, - сприяють практичному їх використанню на підприємствах України.

Впровадження окремих результатів в практику управління підприємств, на думку автора, дозволить забезпечити ефективне функціонування, стійкість та максимальний розвиток підприємства в умовах ринкової економіки, зберігати та ефективно використовувати ресурсні та потенційні можливості підприємства, своєчасно виявляти та мінімізувати комерційні, фінансові та внутрішні ризики в процесі управління, забезпечити більш ефективну, злагоджену і чітку роботу всіх підрозділів підприємства.

На базі плідних результатів дослідників-попередників та авторського бачення теоретичних та практичних основ системи внутрішньогосподарського контролю можна визначити подальші напрямки його розвитку і вдосконалення.

Результати проведених досліджень дозволяють зробити наступні теоретичні та практичні висновки.

1. Контроль – одна із основних функцій управління, яка глибоко інтегрується в систему управління та органічно взаємодіє з іншими її функціями – планування, організація, стимулювання, облік, економічний аналіз, регулювання в інтересах досягнення загальних цілей управління. Виходячи з цього, зміст поняття внутрішньогосподарського контролю автором інтерпретовано як функцію управління, що являє собою процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного. Крім того, особливість внутрішньогосподарського контролю полягає у його двоїстій ролі в процесі управління підприємством. У результаті глибокої інтеграції контролю з іншими функціями управління на практиці неможливо визначити коло діяльності для окремого працівника таким чином, щоб воно відносилось до будь-якої однієї функції управління без його взаємозв'язку і взаємодії з контролем. Будь-яка управлінська функція

обов'язково інтегрується з контрольною. Саме тому внутрішньогосподарський контроль слід розглядати як: відокремлену функцію інформаційного забезпечення процесу управління та як проникаючий елемент кожної стадії процесу управління.

2. Внутрішньогосподарський контроль, як функція управління підпорядкований вирішенню завдань системи управління. Враховуючи унікальні властивості контролю в частині його здатності превентивно впливати на об'єкт, на думку автора, перед ним слід ставити наступні завдання: попередження виникнення відхилень; зниження ймовірності виникнення відхилень; виявлення відхилень реального (фактичного) стану від бажаного. Це унеможливить покладання на контроль різного роду завдань, які йому не притаманні суто в теоретичному плані.

3. Однією зі спірних сторін теорії контролю як в цілому, так і внутрішньогосподарського зокрема, є його класифікація. Тому в роботі уточнено та певною мірою поглиблено класифікацію внутрішньогосподарського контролю, яка, на думку автора, буде корисною в методологічному та практичному плані, за такими ознаками: за відношенням до об'єкту визначається контроль системи в цілому, підсистеми, елементу; за часом здійснення автор пропонує поділяти його на попередній (превентивний), поточний, наступний; за періодичністю здійснення виділяється систематичний, періодичний та епізодичний; за формою здійснення він класифікується на структурно-функціональний та внутрішній аудит; за способом здійснення автор передбачає виділення документального та фактичного контролю; за повнотою охоплення об'єкта контролю виділяється суцільний та вибіркового контролю.

4. Взаємопов'язана сукупність контролюючого суб'єкта, контрольних дій та об'єкта є системою контролю. Саме тому особливого значення набуває визначення об'єктів контролю. Виділено три групи об'єктів: господарські процеси (інвестиційні процеси, поточне фінансове забезпечення, матеріальне забезпечення, енергетичне забезпечення, конструкторсько-технологічне забезпечення, всі види обслуговування, виробництво основної продукції, збут, інші

процеси), ресурси (основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, затрати трудових ресурсів, грошові кошти) та економічні показники діяльності (витрати основних сфер діяльності, доходи, фінансовий результат).

5. Ефективність функціонування внутрішньогосподарського контролю визначається рівнем його організації. Тому, в організаційному аспекті у роботі обґрунтовано підхід щодо організації системи внутрішньогосподарського контролю з позицій системного підходу: вхід системи внутрішньогосподарського контролю складає інформаційне забезпечення, вихід - інформація про стан об'єкта, процес – технологія, праця виконавців. При цьому, інформаційним забезпеченням контрольної діяльності є оперативна, обліково-звітна, планова, нормативно-довідкова інформація, системи документації. Інформація про стан об'єкта – це дані, отримані після її оцінки та вивчення відхилень, які складають основу для прийняття управлінських рішень. Технологія – це сукупність засобів, процесів, операцій, методів, за допомогою яких вхідні елементи перетворюються на вихідні.

6. Організація внутрішньогосподарського контролю визначається його принципами. У роботі узагальнено принципи, які слугують основою для побудови та розвитку організаційних форм внутрішньогосподарського контролю, зокрема, автором виділено принципи: ієрархічності контролю, інтеграції, здійснення контролю за центрами відповідальності, протилежності інтересів, незалежних перевірок, циклічності контролю в часі, комплексності, постійності. Визначені принципи взаємопов'язані між собою, а порядок їх суміщення може залежати від конкретних обставин.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамова І. З. Особливості організації внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів господарюючими суб'єктами / І. З. Адамова, К. Л. Багрій, Ю. Б. Підлубний // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2012. - Вип. 2. - С. 347-352
2. Акімова Н. С. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю акціонерних товариств / Н. С. Акімова, Т. А. Наумова, Л. О. Кирильєва // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2010. - Вип. 2. - С. 38-47
3. Андреев В.Д. Практический аудит: справоч. пособ. / В.Д. Андреев. М.: Эконо-мика, 1994. – 366 с.
4. Аренс Э.А. Аудит / Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек. – М.: Финансы и статистик 1995. – 560 с.
5. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ПП «Рута», 2001. - 416 с.
6. Аудит Монтгомери / [Деф-лиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейл-ли В.М Хирш М.Б.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.–542 с.
7. Бабіч І. І. Внутрішньогосподарський контроль та страхування ризиків сільськогосподарського виробництва / І. І. Бабіч // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(1). - С. 24-29
8. Бабіч І. І. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю як функції управління діяльністю сільськогосподарського підприємства / І. І. Бабіч, А. А. Дацюк // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2017. - Вип. 14. - С. 5-1
9. Багрій К. Л. Важливість проведення внутрішньогосподарського контролю в сучасних кризових умовах господарювання / К. Л. Багрій // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(1). - С. 29-35
10. Багрій К. Л. Важливість проведення внутрішньогосподарського контролю в сучасних умовах господарювання / К. Л. Багрій, А. І. Решетнік // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2012.

Вип. 1. - С. 339-343

11. Безверхий К. В. Оцінювання недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства / К. В. Безверхий // Актуальні проблеми економіки - 2014. - № 9. - С. 425-431

12. Безверхий К. Методика використання аналітичних процедур при оцінці ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства / К. В. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. - 2014. - № 11. - С. 17-24

13. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа, 1994. – 364с.

14. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: [підручник] Білуха М.Т., Микитенко Т.В. – К.: Українська академія оригінальних ідей. 2005. – 888с.

15. Большой экономический словарь / [под ред. А.Н. Аз-рилияна]. – М: Институт новой экономики, 2002. – 1280 с.

16. Бондаренко Н. М. Організація внутрішньогосподарського контролю використання основних засобів на підприємстві / Н. М. Бондаренко, К. І. Бідняк Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2015. - Т. 20 Вип. 1(1). - С. 157-161.

17. Бондаренко Н. М. Теоретичні засади організації внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва у сільськогосподарських підприємствах / Н. М. Бондаренко, В. С. Гузь // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство - 2017. - Вип. 12(1). - С. 51-54

18. Бугай Н. О. Внутрішньогосподарський контроль як сегмент систем управління підприємством: сучасний стан та пріоритети розвитку / Н. О. Бугай // Ефективна економіка. - 2016. - № 10

19. Булкот Г. В. Особливості документації контролю на підприємствах рамках системи внутрішньогосподарського контролю / Г. В. Булкот, В. С. Мафчук // Економіка. Фінанси. Право. - 2015. - № 12(2). - С. 13-17

20. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: [підручник для спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Вигол

ська, Н.І. Петренко / За заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-те вид., доп. і перероб.  
– Житомир: ПП «Рута». – 2006. – 560с.

21. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. / [за ред. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 592 с.

22. Бутинець, Ф. Ф., Виговська, Н. Г., Малюга, Н. М., Петренко, Н. І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. - 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с

23. Вайнштейн Э.Г. Ревизия и контроль в банках / Э.Г. Вайнштейн. – М Высшая школа, 1974. – 336 с.

24. Валусев Б.І. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: [навч. посібник / За ред. Б.І. Валусєва. – Київ: Знання Пресс, 2002. – 214с.

25. Васільєва Л. М. Формування системи внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах / Л. М. Васільєва, М. Г. Жос // Молодий вчений - 2016. - № 12.1. - С. 655-658

26. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред.. В.Т. Бусел]. – К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 203. – 1440 с

27. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: моногр. / Н.Г. Виговська - Житомир: ЖДТУ, 2008. - 532 с.

28. Волкова І. А. Внутрішньогосподарський контроль та страхування ризиків сільськогосподарського виробництва / І. А. Волкова, В. В. Панасюк // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(1). - С. 169-176

29. Волобуєва Т. Л. Внутрішньогосподарський контроль: проблеми ідентифікації та напрями розвитку системи / Т. Л. Волобуєва // Наукові праці НДФІ. 2012. - Вип. 3. - С. 228-230.

30. Воронко Р. М. Нормативно-правове регулювання внутрішньогосподарського контролю підприємств і організацій споживчої кооперації України / Р. М. Воронко // Торгівля, комерція, підприємництво. - 2013. - Вип. 15. - С. 146-154

31. Вуйців М. Відповідність системи внутрішньогосподарського контролю сучасним потребам менеджменту / М. Вуйців // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. - 2011. - Вип. 130. - С. 50-53

32. Вуйців М. М. Європейська модель внутрішньогосподарського контролю: орієнтація на ефективність / М. М. Вуйців // Інвестиції: практика та досвід. 2011. - № 17. - С. 53-57
33. Вуйців М. М. Ідентифікація функції внутрішньогосподарського контролю "на межі" бухгалтерського обліку та системи управління / М. М. Вуйців // Економіка та держава. - 2011. - № 11. - С. 91-94
34. Вуйців М. М. Методичні аспекти здійснення внутрішньогосподарського контролю з позиції процесного обліку / М. М. Вуйців // Економіка та держава. 2012. - № 1. - С. 82-84
35. Галич О. А. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління аграрних підприємств // О. А. Галич // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – Вип. 1(4). – Т. 3. – Полтава : ПДАА. – 2012. – С. 26-30.
36. Герасимович А. М. Попроцесний внутрішньогосподарський контроль системі управління операційною діяльністю підприємства / А. М. Герасимович // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації - 2016. - Вип. 1. - С. 23-30
37. Герасимович І. А. Методичні засади внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів в системі управління операційною діяльністю підприємства / І. А. Герасимович, Н. А. Морозова-Герасимович // Облік і фінанси. 2016. - № 3. - С. 114-121
38. Гончар В. Формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств / В. Гончар // Інститут бухгалтерського обліку, контролю та аналіз в умовах глобалізації. - 2016. - Вип. 2. - С. 136-143
39. Гончарук Я.А. Аудит: навч. посіб. / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. Львів: Світ, 2002. – 296 с.
40. Гордієнко Є. С. Внутрішньогосподарський контроль та страхування ризиків сільськогосподарського виробництва / Є. С. Гордієнко, Е. М. Коханевич // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(1). - С. 256-261
41. Гриценко О. І. Внутрішньогосподарський контроль витрат на якість обслуговування: управлінський аспект / О. І. Гриценко, О. А. Скорба // Актуальні проблеми економіки. - 2015. - № 3. - С. 365-372

42. Гудзенко Н.М. Рол внутрішнього контролю в управлінні підприємством та його функціональні аспекти/ Гудзенко Н.М. // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: міжнар.наук."прак"т.конф., 4 жовт.2007 р.: Тези доп. / [відп.за вип. М.М.Коцупатрий]. — К.: КНЕУ, 2007. — 288 с

43. Гуцаленко Л.В. Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством / Л.В. Гуцаленко, Е.О. Довгаль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2016. №8(12). – С. 82-93

44. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: [навч. посіб.] / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – К: ЦУЛ, 2014. – 496 с

45. Давидов Г. М. Визначення об'єктів та суб'єктів внутрішньогосподарського контролю витрат на підприємствах олійно-жирової промисловості / Г. М. Давидов, О. М. Черновол // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка. - 2012. - Вип. 19. - С. 121-125

46. Денисюк О. М. Формування локальної бази даних підсумкового внутрішньогосподарського обліку та контролю в системі управління підприємством / О. М. Денисюк // Формування ринкових відносин в Україні. - 2015. - № 11. - С. 86-88

47. Дерій В. А. Методи внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах / В. А. Дерій // Сталі розвиток економіки. - 2013. - № 1. - С. 254-258

48. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: Навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2007. – 327 с.

49. Дікань, Л. В. Внутрішньогосподарський контроль. Конспект лекцій / Л. В. Дікань, Н. М. Шульга. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2005. – 60 с

50. Дмитренко, І. М. Чи збереже статус незалежного аудиторський контроль в Україні з прийняттям Закону “Про фінансовий контроль”? / І.М. Дмитренко // Вісник ЖДТУ. - 2002. - № 20. - С. 68-72

51. Довбуш А. В. Необхідність внутрішньогосподарського контролю в сучасних умовах розвитку економіки / А. В. Довбуш // Сталі розвиток економіки



ки. - 2013. - № 3. - С. 274-277. - Режим доступу:  
[http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre\\_2013\\_3\\_60](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_60)

52. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-в “Знання” : КОО, 2013. – 402 с.

53. Дробязко С. І. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на підприємствах малого бізнесу / С. І. Дробязко // Наука й економіка. - 2013. Вип. 4(2). - С. 184-188

54. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности / Эмерсон Г. М.: Экономика, 1972. [Електронний ресурс] / Эмерсон Г. – Режим доступу: <http://www.finbook.biz/description.html?prm=107>

55. Євдошак В. І. Актуарне підґрунтя потрійної системи рахівництва в контексті вдосконалення внутрішньогосподарського контролю / В. І. Євдошак, Ю А. Маначинська // Економічний часопис-XXI. - 2015. - № 1-2(2). - С. 67-70

56. Євдошак В. І. Внутрішньогосподарський контроль: стан та шляхи удосконалення / В. І. Євдошак // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2009. - Вип. 4. - С. 341-347

57. Жила В.Г. Ревізія і аудит / В.Г. Жила. – К.: МАУП, 1998. – 96 с.

58. Завадський Й.С. Менедж-мент / Й.С. Завадський. – К.: УФІМБ, 1997. Т.1. – 543 с.

59. Здирко Н.Г., Шульган А.В. Внутрішній аудит виробничих запасів сільськогосподарських підприємств // Матеріали XXXIV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Проблеми та перспективи розвитку науки в початку третього тисячоліття у країнах Європи та Азії» // Збірник наукових праць. – Переяслав-Хмельницький, 2017 р. – 137 с.

60. Зубчик С. М. Застосування аналітичних процедур у внутрішньогосподарському контролі хлібопекарських підприємств / С. М. Зубчик // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. - 2014. - Вип. 45. - С. 66-71.

61. Зубчик С. М. Формування внутрішньогосподарського контролю як складової економічних наук/ С. М. Зубчик // Торгівля, комерція, підприємництво. - 2013. - Вип. 15. - С. 159-163

62. Зубчик С. М. Формування внутрішньогосподарського контролю як

складової економічних наук / С. М. Зубчик // Економічні науки. Сер. : Облік фінанси. - 2013. - Вип. 10(2). - С. 95-107

63. Івахненко С. В. Наукове обґрунтування впровадження інформаційних технологій в аудиті та внутрішньогосподарському контролі / С. В. Івахненко // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(1). - С. 530-538

64. Ілляшенко О. В. Використання внутрішньогосподарського контролю в системі економічної безпеки підприємства / О. В. Ілляшенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2013. - Вип. 2(2). - С. 30-34

65. Ілляшенко О. В. Дослідження сутності інвентаризації як важливого методу обліку та внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств / О. В. Ілляшенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2012. - Вип. 1(1). - С. 45-52

66. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

67. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль в системі управління: монографія / Є. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

68. Кнорринг В.И. Теория, практика и искусство управления. Учебник для вузов по специальности «Менеджмент». – [2-е изд., изм. и доп.] / Кнорринг В.И. – М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА–ИНФРА М), 2001. – 528с.

69. Контроль і ревізія підприємств: навч. посіб. / [Лушкін В.А., Понікарс В.Д., Ялдин І.В., Ачкасов А.Є.]. – Житомир, 2000. – 368 с.

70. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / З ред. М.Д. Корінька. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440с.

71. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація [Текст]: [монографія] / М.Д. Корінько. – К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2007. – 429 с.

72. Король В. В. Підходи щодо оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю в управлінні виробництвом та реалізацією цукрових буряків В. В. Король. // Ефективна економіка. - 2013. - № 9

73. Король Г. О. Теоретичні засади інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві / Г. О. Король, Т. В. Акімова. Ефективна економіка. - 2016. - № 11.

74. Крамаровский Л.Н. Ревизия и контроль / Л.Н. Крамаровский. – М Финансы и статистика, 1988. – 299 с.

75. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Н.П. Кузик. К., 2004. – 20 с.

76. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Пача. – К.: Каравелла, Львів: Новий світ, 2002. – 504 с.

77. Кушнір В. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління м'ясопереробним підприємством / В. Кушнір // Agricultural and resource economics: international scientific e-journal. - 2018. - Vol. 4, № 1. - С. 91-108

78. Левин В.С. Внутризаводской контроль издержек производства / Левин В.С. – М.: Финансы, 1977. – 88 с

79. Максименко І. Я. Інвентаризація як складова внутрішньогосподарського контролю в процесі управління підприємством / І. Я. Максименко, О. П. Зоря, І. Р. Горлачова // Економіка та держава. - 2017. - № 10. - С. 83-85.

80. Максимова В. Ф. Контроль в управлінні економічними процесами в підприємстві : навчальний посібник / В. Ф. Максимова. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2008. – 190 с.

81. Марчук У. О. Кластерний аналіз сільськогосподарських підприємств Вінницької області за рівнем дієвості внутрішньогосподарського контролю / У. О. Марчук // Актуальні проблеми міжнародних відносин. - 2014. - Вип. 119(1). С. 139-149.

82. Марчук У.О. Сутність внутрішньогосподарського контролю: теоретичні засади та наукові підходи // У. О.Марчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 4 – С. 89-91.

83. Маценко Л. Ф. Удосконалення методики внутрішнього контролю процесів постачання, виробництва та реалізації в інформаційному суспільстві / Л. Ф. Маценко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 166-174

84. Меліхова Т. О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз у системі управління фінансової безпеки підприємства / Т. О. Меліхова, І. О. Федоров // Агросвіт. - 2018. - № 2. - С. 63-70.

85. Мельник В.М. Ревизия и контроль: [учеб. пособие] / В.М. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.

86. Мельничук Я. П. Теоретичні засади внутрішньогосподарського контролю / Я. П. Мельничук // Облік і фінанси. - 2016. - № 4. - С. 132-139

87. Михайловина С. О. Внутрішньогосподарський контроль як необхідний елемент управління сільськогосподарським підприємством / С. О. Михайловина // Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Сер. : Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. - 2013. № 50. - С. 112-116

88. Михалевич С. Сутність внутрішньогосподарського контролю та його організація на швейних підприємствах / С. Михалевич // Економічний аналіз. - 2010. - Випуск 6. - С. 467-469

89. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021).

90. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014)

91. Міщенко Т. М. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг / Т. М. Міщенко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2018. - Вип. 17(2). С. 6-11.

92. Мурашко В.М. Контроль і ревизія фінансово-господарської діяльності навч. посіб./ Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. – К.: ЦУЛ, 2003. 311 с.

93. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

94. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 07. 01. 2013 р. № 73: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/npsbu1>

95. Новий тлумачний словник української мови: у 3 т. / [уклад. В. Яременико, О. Сліпушко]. – 2-е вид., випр.. – К.: Аконіт, 2007. – (Серія «Нові словники»). Т. 1: А – К. – 926 с.

96. Організація бухгалтерського обліку: підруч. / [за ред. Ф.Ф. Бутинця]. Житомир: Рута, 2002. – 592 с.

97. Охріменко І. В. Методологічні основи внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах / І. В. Охріменко // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2013. - Вип 12. - С. 162-166

98. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / [В. П. Пантелеєв; за наук. ред. В. О. Шевчук]. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 489 с.

99. Пантелеєв В. П. Засади організації внутрішнього контролю підприємств / В. П. Пантелеєв // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2017. - № 1-2. - С. 15-22

100. Пишна О.Б. Внутрішній контроль і аспекти сучасного трактування / О.Б. Пишна // Динаміка наукових досліджень '2004: матеріали VII Міжнародного наук.-практ. конф. - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – Т. 48. – С. 5-6.

101. План рахунків Бухгалтерського обліку, затв. Наказом МФУ від 10.12.1999 р. № 114 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

102. Погрібна О.П. Об'єкти і методи внутрішньогосподарського контролю та їх критична оцінка / О.П. Погрібна // Фінансовий контроль. - 2002. - № 1. - С. 39-43.

103. Подолянчук О. А. Класифікація контролю за організаційними формами

ми та видами сільськогосподарського підприємства / О. А. Подолянчук // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – № 35. – С. 276-281

104. Подолянчук О.А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарських підприємств / О.А.Подолянчук // Економіка АПК. – 2010 – № 1. – С. 109-112

105. Подолянчук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. - №1(1). – С.117–126

106. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>.

107. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: наказ Міністерства фінансів України від 20. 10. 1999 р. № 246: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

108. Правдюк Н. Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства / Н. Л. Правдюк // Облік і фінанси. - 2015. - № 4. - С. 53-60

109. Правдюк Н. Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки / Н. Л. Правдюк, М. В. Правдюк // Облік і фінанси. - 2016. - № 2. - С. 57-64.

110. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1993 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

111. Проданчук М.А. Облік і контроль фінансових результатів / [М.А. Проданчук]; за ред. Г.Г. Кірейцева. – К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки 2004. – 232 с.

112. Протасов М.И. Внутрихозяйственный и ведомственный контроль производственных объединениях пищевой промышленности / Протасов М.И. Шапиро О.И., Без-видная М.М.. – М.: Лёгкая и пищевая промышленность, 1984 – 168 с.

113. Рибалко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах. - Дис.... канд. екон. наук. – Київ. – 2008. – 238 с.

114. Романов А. Н. Компьютеризация аудиторской деятельности : учеб

пособ. [для студ. вузов, обуч. по спец. “Бухгалтерский учёт и аудит”] / А. Н. Романов, Б. Е. Одинцов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 270 с.

115. Сардачук І.І. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління сільськогосподарських виробничих кооперативів / І.І. Сардачук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи матеріали Міжнар. наук.-практ. конф.–К., 2003.–Ч.3. - С. 81.

116. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.

117. Сорока Б.Л. Внутрішній аудит як одна із форм внутрішньогосподарського контролю / Б.Л. Сорока // Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, обліку та права: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (Полтава, 14 травня 2018 р.): у 3 ч. – Полтава: ЦФЕНД, 2018. – Ч. 1. – 163 с.

118. Столяр Л. Г. Внутрішньогосподарський контроль та внутрішній аудит у системі управління підприємством / Л. Г. Столяр // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2010. - Вип. 4. - С. 334-338.

119. Ступінська М. В. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на підприємстві / М. В. Ступінська // Інвестиції: практика та досвід. 2013. - № 8. - С. 84-86.

120. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль / В.П. Суйц. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.

121. Сухарева Л. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы / Л. Сухарева, И.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко // Вісник Львівської комерційної академії. Львів: Львівська комерційна академія, 2004. – № 16. – С. 84-91

122. Сьомченко В. В. Роль внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів на підприємстві / В. В. Сьомченко // Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво. - 2013. - № 3. - С. 130-132

123. Ткаченко А.М. Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах: [монографія] / А.М. Ткаченко. – Запоріжжя: Видавництво Запорізі

кої державної інженерної академії. – 2002. – 504с.

124. Томчук О. Ф. Аналіз ефективного використання виробничих запасів підприємств [Електронний ресурс] / О. Томчук, Л. Кулик. – Режим доступу: [http://sophus.at.ua/publ/2013\\_04\\_18\\_19\\_kampodilsk/sekcija\\_3\\_2013\\_04\\_18\\_19/analiz\\_efektivnogo\\_vikoristannja\\_virobnichikh\\_zapasiv\\_pidpriemstv/23-1-0-517](http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/analiz_efektivnogo_vikoristannja_virobnichikh_zapasiv_pidpriemstv/23-1-0-517)

125. Труфіна Ж. С. Аналітичне забезпечення внутрішньогосподарського контролю фінансових результатів діяльності підприємства / Ж. С. Труфіна // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2012. - Вип. 1. - С. 385-389

126. Усач Б.Ф. Аудит: [навч. посібник] / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес 2004. – 223с.

127. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підруч. / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес 2001. – 253 с.

128. Уткин Э.А. Курс менеджмента: учеб. / Э.А. Уткин. – М.: Зерцало 1998. – 448 с.

129. Фабіянська В. Сутність організації бухгалтерського обліку / В. Фабіянська // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. - 2014. - Вип. 19(2). - С. 214-222

130. Файоль А. Общее и промышленное управление / А Файоль; [пер. Б.І. Бабина-Кореня]. – Л.; М.: Книга, 1924. – 160с. [Електронний ресурс] / Файоль А. – Режим доступу: <http://impisr.edunsk.ru/images/6/6c/Fajol.doc>

131. Федоронько Н. І. Моделювання внутрішньогосподарського контролю витрат на підприємствах / Н. І. Федоронько // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2014. - Вип. 3. - С. 334-340

132. Философия: учеб. для студентов учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / Ю.А. Харин [и др.]; под общ. ред. Ю.А. Харина. 8-е изд. – Мн.: ТетраСистемс, 2006. – 448с.

133. Хмельницкий В.А. Проблемы построения системы внутрихозяйственного контроля и пути их решения в рамках системы управления рисками / В.А.Хмельницкий // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 144 – 2011. – № 2. – С.140-146



134. Ходаківська Л. Внутрішньогосподарський контроль збереження і використання матеріальних ресурсів / Л. Ходаківська, Т. Пономаренко // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. - 2014. - Вип. 19(2). - С. 229-236

135. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерський учёт: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

136. Хромей В. В. Внутрішньогосподарський контроль витрат виробничої діяльності / В. В. Хромей // Актуальні проблеми економіки. - 2015. - № 9. - С. 398-403

137. Чебанова Н. В. Роль інформаційно-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю в підвищенні ефективності управління підприємством / Н. В. Чебанова, Л. Є. Ревуцька, Н. М. Корольова // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 3. - С. 77-86

138. Чередніченко М. Г. Концептуальні засади організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві / М. Г. Чередніченко, Л. О. Руденко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2017. - Вип. 32. - С. 239-248

139. Чернікова І. Б. Про структурну побудову внутрішньогосподарського контролю у фінансовій звітності / І. Б. Чернікова, С. І. Ляшенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2009. - Вип. 1(1). - С. 152-159

140. Черновол О. М. Контрольні функції бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю як функцій управління / О. М. Черновол // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2009. - Вип. 15. - С. 304-309.

141. Чудак Л. А. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю кормовиробництва на основі застосування ланцюга цінності / Л. А. Чудак // Облік і фінанси. – 2015. – №3(69). – С. 136-141

142. Чуєнков А. Є. Необхідність створення внутрішнього аудиту як суб'єкта та внутрішньогосподарського контролю / А. Є. Чуєнков // Інвестиції: практика та досвід. - 2010. - № 17. - С. 69-72

143. Шатковська Л.С. Економічний контроль на сільсько-господарськи

підприємств-вах / Л.С. Шатковська. – К.: Урожай, 1994. – 272 с.

144. Швайка Л. А. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні підприємством / Л. А. Швайка // Наукові записки [Української академії друкарства]. - 2010. - № 1. - С. 152-157

145. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): монографія / В.С. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т., 1999. – 370 с.

146. Шевчук О. А. Внутрішньогосподарський і державний фінансовий контроль: подібність і відмінності / О. А. Шевчук // Теоретичні та прикладні питання економіки. - 2012. - Вип. 27(2). - С. 466-474.

147. Шеленко Д.І. Завдання та функції внутрішньогосподарського контролю на підприємствах / Д.І. Шеленко, О.І. Жук, П.Є. Матковський // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. - 2012. - Вип. 8(2). - С. 202-207

148. Шендригоренко М. Т. Актуальні питання організації внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів / М. Т. Шендригоренко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2016. - Вип. 5(2). - С. 128-132

149. Шинкаренко М. С. Зовнішній та внутрішньогосподарський контроль діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів / М. С. Шинкаренко // Облік і фінанси. - 2016. - № 3. - С. 134-139

150. Шохин С.О. Проблемы и перспективы финансового контроля в Российской Федерации / С.О. Шохин. – М.: Финансы и статистика, 1999.

151. Штангрет А. М. Методичні аспекти використання внутрішньогосподарського контролю в процесі забезпечення економічної безпеки підприємства / А. М. Штангрет, М. М. Караїм // Формування ринкових відносин в Україні. 2016. - № 7. - С. 24-27

152. Штейнман М.Я. Внутрихозяйственный контроль на сельскохозяйственных предприятиях / М.Я. Штейнман, П.И. Гайдуцкий. – М: Агро-промиздат, 1990. – 143 с.

153. Шумило Р. Р. Зарубіжний досвід обліку та внутрішньогосподарського контролю малоцінних і швидкозношуваних активів / Р. Р. Шумило // Економічні

науки. Серія : Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(3). - С. 547-555

154. Янчева Л. М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційно-методичний аспект / Л. М. Янчева, А. О. Баранова, А. І. Кашперська // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2015. - Вип. 1. С. 7-18

155. Borchardt L. Ein Rechnungsbuch des königlichen Hofes aus dem alten Reiche / Borchardt L. // Aegyptiaca. Festschrift für Georgs Ebers zum 1 März. – 1897.

156. Chatfield M. A History of Accounting Thought / Chatfield M. A. – R. I. Krieger Pub. Co. (Huntington, N.Y.), 1977. – 316p.

157. D'Alvise P., Principi e precetti di ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende, Padova, 1932

158. Melis F. Storia Della Ragioneria / Melis F. – Bologna, 1950.

159. Vlaeminck J.H. Histoire et doctrines de la Comptabilité / Vlaeminck J.H. – Paris, 1956.

## ДОДАТКИ