БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

УДК 657.633

Воронко Р. М.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ

У статті досліджуються нормативно-правові засади функціонування внутрішньогосподарського контролю підприємств і організацій системи споживчої кооперації України. Розглядаються рівні нормативно-правового регулювання та їх вплив на побудову ефективної системи внутрішнього контролю підприємства.

Ключові слова: нормативно-правове регулювання, рівні регулювання, законодавчі акти, підзаконні нормативні акти, внутрішньогосподарський контроль, внутрішній контроль, суб'єкти контролю

Voronko R.

REGULATORY AND LEGAL CONTROL OF ENTERPRISE INTERNAL REGULATION AND ORGANIZATION OF CONSUMER COOPERATION IN UKRAINE

Regulatory and legal functioning of internal control in enterprises and organizations of the system of consumer cooperation of Ukraine are investigated in the article. The levels of the regulatory and legal control and their influence are examined on the construction of the effective internal checking of enterprise system.

Keywords: regulatory and legal control, levels of control, legislative acts, by-laws, internal regulation, internal control, control subjects

Вступ. Внутрішньогосподарський контроль здійснюється самим підприємством і має на меті забезпечити раціональне управління ним з дотриманням визначених параметрів. Досягнення бажаних показників діяльності із дотриманням встановлених внутрішніх стандартів, норм і правил та без порушення вимог чинного законодавства характеризує ефективність системи внутрішньогосподарського контролю.

Середовищем функціонування внутрішнього контролю на Україні є наше суспільство, яке зацікавлене у ефективному господарюванні з метою досягнення високих макроекономічних показників за умови недопущення непродуктивних втрат ресурсів, викорінення випадків зловживань і шахрайства та дотримання етичних правил поведінки усіма учасниками економічних відносин. Вимоги суспільства до таких учасників втілюються у законах України та інших нормативних актах. Суб'єкти господарювання державної та приватної форм власності зобов'язані підпорядковуватись вимогам і правилам, які встановлюються державою.

Регуляторна функція з боку держави щодо внутрішньогосподарського контролю обмежується лише окремими законодавчими актами, які забезпечують нормативно-правові засади функціонування цього контролю. Стосується це його окремих напрямів, пов'язаних із визначенням суб'єктом господарювання контрольних органів і встановленням їм повноважень, забезпечення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Тобто нормативно-правові акти України визнають внутрішньогосподарський контроль таким, який повинен забезпечити власник і самостійно розробити систему та форми контролю господарсько-фінансової діяльності. Не регламентуються державою, а визначаються власником (адміністрацією) підприємства також усі інші складові внутрішньогосподарського контролю: суб'єкти та об'єкти контролю, організація і методика контролю, контрольні дії, технологія контрольного процесу та необхідний інструментарій для його здійснення тощо.

Аналіз досліджень та публікацій. Нормативно-правове регулювання внутрішньогосподарського контролю, у тих чи інших аспектах, розглядали у своїх працях практично усі вчені, які досліджували питання організації і функціонування внутрішнього контролю в Україні та за рубежем. Це, зокрема такі вчені як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гуцаленко, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Є. В. Калюга, Л. В. Нападовська, В. С. Рудницький, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук та ін. Результати їхніх досліджень сприяють розвитку загальної теорії і практики внутрішнього контролю на Україні.

У своїх роботах вчені досліджують також питання, які стосуються мети, завдань, організації, методики, об'єктів, суб'єктів та оцінки ефективності внутрішнього контролю. Проте, не зважаючи на досить значну кількість публікацій у цьому напрямі, на сьогодні залишаються недостатньо розкритими питання нормативно-правових засад створення і функціонування дієвої системи внутрішнього контролю на підприємствах системи споживчої кооперації. Тому вони потребують особливого дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як було зазначено вище, в основі нормативно-правового регулювання внутрішньогосподарського контролю на підприємстві лежить те, що на власника (керівництво) підприємства покладена повна відповідальність за забезпечення ефективного управління підприємством та його поступальний розвиток. Здійснюючи планування та організацію господарської діяльності підприємства, власник (керівництво) забезпечує також створення раціональної структури внутрішньогосподарського контролю, перевірку виконання закріплених за ним функцій та управління ризиками для отримання впевненості в тому, що буде досягнута основна мета - стабільне ведення господарської діяльності шляхом оцінки подій і фактів господарської діяльності підприємства з позиції економічної ефективності її здійснення, дотримання нормативно-правових актів, які регулюють таку діяльність, спостереження за ходом виконання запланованих показників, виконання прийнятих рішень з урахуванням принципів підприємницької діяльності, виявлення в ході проведення аналізу та усунення порушень фінансової дисципліни і відшкодування завданих підприємству збитків.

Слід відзначити, що на сьогодні відсутній єдиний нормативно-правовий акт на рівні держави у сфері внутрішньогосподарського контролю, який міг би бути виражений у вигляді відповідної концепції внутрішньогосподарського контролю і забезпечував би розробку, поряд з обліковою, і контрольної політики підприємства. Тому нормативно-правове регулювання внутрішньогосподарського контролю на підприємствах і в організаціях споживчої кооперації України розглянемо з врахуванням тих нормативних документів, які діють сьогодні та можуть забезпечити ефективний внутрішній контроль на підприємстві.

Доцільно погодитись з позицією вчених, які вважають, що правове регулювання вносить порядок у контрольні відносини, визначає поведінку контролюючих органів, межі їх повноважень [1, С. 26]. За допомогою правового регулювання вирішуються такі завдання:

- затвердження системи органів державного контролю, їх завдань і повноважень;

- раціональний розподіл функцій контролю між органами і посадовими особами, що забезпечує різнобічну перевірку діяльності на основі єдиних принципів;

- встановлення стабільного порядку проведення контролю, що забезпечує його об'єктивність, достовірність, організованість, узгодженість дій та ефективність;

- створення системи організаційно-правових гарантій правильного і своєчасного здійснення контролю, виконання приписів контролюючих органів, дотримання прав підконтрольних органів і осіб.

При чому, на нашу думку, нормативно-правове регулювання дає змогу визначити систему органів не тільки державного, а й інших видів контролю (муніципального, аудиторського, власника й ін.), їх завдання і повноваження.

Структурно нормативно-правове регулювання внутрішньогосподарського контролю у споживчій кооперації можна розглядати за певними рівнями (рис. 1).

У своїх попередніх дослідженнях ми зазначали, що інтеграція України в міжнародну спільноту вимагає узгодження національного і міжнародного законодавства й супроводжується прийняттям міжнародних правових документів, впровадженням міжнародних стандартів обліку та аудиту з використанням передового досвіду світових організацій, які є провідними щодо розробки принципів у сфері контролю та аудиту (Міжнародна організація Вищих аудиторських органів, Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю, Американський інститут дипломованих бухгалтерів, Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем ISACA, Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості тощо) [2, С. 144]. Все це потрібно для підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств, зрозумілості і прозорості їхніх намірів для зарубіжних партнерів. Особливо актуальним це є для підприємств системи споживчої кооперації України, яка є членом Міжнародного кооперативного альянсу та ЄвроКООПу, а діяльність кооперативних структур у всьому світі базується на єдиних правилах і принципах.

Тому перший рівень нормативно-правового регулювання внутрішньогосподарського контролю – міжнародний, включає нормативні акти у сфері контролю та аудиту, видані світовими міжнародними організаціями. Доцільно зазначити, що у зарубіжній теорії і практиці, у більшості випадків, не розділяють поняття "внутрішньогосподарський контроль" і "внутрішній аудит". Більш розповсюдженим при цьому є термін

не "внутрішньогосподарський контроль", а "внутрішній контроль", під яким розуміють "систему внутрішнього контролю", що включає багато компонентів і охоплює всю організацію. Одночасно, для ідентифікації контрольних функцій на підприємстві частіше вживається термін "аудит" та "внутрішній аудит", що передбачає наявність підрозділу внутрішнього аудиту, який

контролює дотримання встановлених на підприємстві облікових правил, повноту, достовірність, надійність і своєчасність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

До міжнародних нормативних актів, які регламентують внутрішній контроль та аудит відносяться:

- міжнародні стандарти INTOSAI (ISSAI INTOSAI GOV) Міжнародної організації Вищих аудиторських органів (Рахункова палата України є членом цієї організації) (1953 р.) – МСА Міжна-

родної федерації бухгалтерів пристосовано і до інших секторів економіки, оскільки вони були призначені, в більшості випадків, для аудиту приватного сектора;

- Лімська Декларація керівних принципів контролю, прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) (1977 р.) – містить повний перелік цілей аудиту державних фінансів та пов'язаних з ними питань;

- "Вказівка про розгляд структури внутрішнього контролю при аудиті фінансової звітності" (SAS 55 / SAS 78) Американського інституту дипломованих бухгалтерів (1988 р. зі змінами 1995 р.) – регламентує дії зовнішніх аудиторів при визначенні впливу внутрішнього контролю на планування й аудит фінансової звітності;

- Закон Сарбейнса-Окслі, відомий як "Вимоги SOX" (2002 р.) – визначає вимоги до фінансового менеджменту у корпораціях, цінні папери яких котируються на міжнародних фондових ринках. Його метою є забезпечення злагодженої роботи фінансових служб, повної незалежності аудиторів, і прозорості банківських операцій задля запобігання резонансним корпоративним скандалам, які мали місце у світі на початку 2000-х років;

- доповідь "Контроль і аудит систем" (SAC) Дослідницького фонду Інституту внутрішніх аудиторів (1991 р. зі змінами 1994 р.) – надає допомогу внутрішнім аудиторам в процесі контролю та аудиту інформаційних систем та технологій, розкриває вплив інформаційних технологій на систему засобів внутрішнього контролю;

- доповідь "Внутрішній контроль: інтегрований підхід" (COSO) (1992 р. зі змінами 1994 р.) Комітету спонсорських організацій Комісії Тредуея – подано визначення внутрішнього контролю та рекомендації управлінському персоналу щодо його опису, оцінки й удосконалення;

- стандарт "Цілі контролю за інформаційними та суміжними технологіями" (COBIT) Асоціації аудиту і контролю інформаційних систем ISACA (1996 р.) – являє собою пакет близько 40 міжнародних стандартів і настанов у сфері управління інформаційними технологіями, аудиту та IT-безпеки, спрямований на узгодження стратегій бізнесу та стратегій інформаційних технологій, розкриває системний підхід щодо інструментарію для здійснення достатнього і ефективного контролю за безпекою інформаційних систем. Цей стандарт розглядає контроль як сукупність розроблених організаційних структур, політик, практик та процедур, які повинні забезпечити достатню впевненість у досягненні цілей бізнесу, а також щодо того, що небажані події будуть попереджені або виявлені, а мета діяльності підприємства реалізована;

- міжнародні стандарти аудиту 315 "Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень" (ISA 315) та 330 "Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків" (ISA 330) Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) (2005 р.) – обидва ці стандарти на сьогодні переглянуті і розроблені з метою надання допомоги аудиторам в процесі підтвердження фінансової звітності та оцінки впливу на це системи внутрішнього контролю (аналогічно як і SAS 55 / SAS 78).

Сюди відносяться також міжнародні угоди України з іншими країнами світу з питань гармонізації вітчизняного обліку і звітності та контролю до міжнародних принципів і стандартів. Наша країна, як відомо, відповідно до постанови КМУ від 28.10.1998 р. № 1706 "Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів" прийняла стратегію використання міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Також, відповідно до рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2, з 1 січня 2004 року Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг застосовуються в Україні у якості національних стандартів аудиту.

Доцільно зазначити, що нормативні акти з питань внутрішнього контролю і аудиту міжнародного рівня засвідчують, що у зарубіжних країнах з високо розвинутою економікою та інфраструктурою ринкових відносин механізми контролю є більш ефективними, діє він за чіткими принципами, визначеними критеріями, категоріями та елементами із закріпленими повноваженнями та відповідальністю суб'єктів контролю. Приділяючи велику увагу дієвому внутрішнього контролю, за кордоном сьогодні запроваджуються гнучкі моделі такого контролю, які повинні задовольняти інформаційні потреби менеджменту підприємства у процесі прийняття ефективних управлінських рішень.

Наступний рівень – національний, характеризується нормативно-правовими актами, що розробляються на території України. Він включає, в свою чергу, три підрівні нормативно-правового регулювання внутрішньогосподарського контролю – загальнодержавний, відомчий і рівень підприємства.

Фундаментальні засади формування конкретних правових норм, які визначають функції, сферу, межі державного фінансового контролю, організаційну структуру та повноваження контролюючих органів, форми і методи проведення внутрішнього контролю, беззаперечно, визначає Конституція України [3]. Правовою ж основою на загальнодержавному рівні, яка встановлює завдання, права, обов'язки та відповідальність суб'єктів контролю під час здійснення їхніх функцій у сфері внутрішньогосподарського контролю, є сукупність законодавчих актів і нормативно-правових документів. Розглянемо основні із них.

До законодавчих актів відносяться: Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996 – XIV; Закон України "Про кооперацію" від 10.07.2003 р. № 1087-IV; Закон України "Про сільськогосподарську кооперацію" від 17.07.1997 р. № 469/97-ВР; Закон України "Про споживчу кооперацію" від 10.04.1992 р. № 2265-XII; Закон України "Про господарські товариства" від 19.09.1991 р. № 1576 – XII; Закон

України “Про акціонерні товариства” від 17.09.2008 р. № 514 - VI; Закон України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. № 140 –V; Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.1993 р. № 2939-XII; Закон України “Про банки і банківську діяльність” від 07.12.2000 р. № 2121-III; Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV; Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV; Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI; Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII; Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X;

Підзаконні нормативні акти включають: Указ Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” від 23.07.1998 р. № 817/98; Постанова КМУ “Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” від 22.01.1996 р. №116; Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.1994 р.; Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку “Про затвердження зразкових статуту та внутрішніх положень відкритого акціонерного товариства”

Рис. 1. Система нормативно-правового регулювання внутрішньогосподарського контролю підприємств споживчої кооперації України *(розробка автора)*

від 08.04.2004 р. № 123; Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені рішенням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27.09.2005 р. № 4660; Розпорядження КМУ "Про схвалення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю" від 24. 05. 2005 р. № 158-р.; Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011р. № 1247; Державний стандарт України ДСТУ 2962 – 94 "Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування господарювання на промисловому підприємстві. Терміни та визначення", затверджений наказом Держстандарту України від 28.12.1994 р. №333; Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України, затверджене постановою НБУ від 20.03.1998 р. №114.

Ми вище відзначали, що внутрішній контроль на підприємстві не підлягає контролю і нагляду з боку держави, а заходи регуляторного впливу на господарську діяльність у сфері внутрішньогосподарського контролю обмежуються окремими напрямами і стосуються, в основному, вимог до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Зокрема, відповідно до п. 5 ст. 8 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4], підприємство "самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій". Відповідальність за ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності покладена на власника (власників) або уповноважений ним орган (посадову особу). Керівництво підприємства визначає зміст, організацію та форму ведення обліку господарських операцій, контролює повноту відображення їх у звітності, забезпечує дотримання строків складання і подання фінансової, статистичної та внутрішньої звітності тощо. Внутрішній контроль, який здійснюється при веденні бухгалтерського обліку господарських операцій покладається, у більшості випадків, на головного бухгалтера підприємства і його доцільно відокремлювати від адміністративного та інших видів контролю.

На виконання вище згаданої Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, крім Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" були розроблені національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), які розкриваючи принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за визначеними об'єктами, містять також положення з контролю цих об'єктів.

Серед нормативно-правових актів, які регламентують діяльність господарюючих суб'єктів, основне місце посідає Господарський кодекс України [5], який встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності, що базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності. Ст. 19 Кодексу, визначаючи сфери контролю і нагляду держави за господарською діяльністю суб'єктів господарювання (стан і достовірність бухгалтерського обліку та звітності; додержання кредитних зобов'язань перед державою, розрахункової і податкової дисципліни, вимог валютного законодавства, державних цін на продукцію і послуги, антимонопольно-конкурентного законодавства; використання, охорона та відтворення водних ресурсів і лісів; безпека виробництва і праці, додержання законодавства про працю, стандартів, норм та правил, якими встановлено обов'язкові вимоги щодо умов здійснення господарської діяльності; якість і безпечність продукції та послуг; технологічна, економічна, екологічна та соціальна безпека), констатує, що відбуватися це повинно з дотриманням вимог законодавства, неупереджено, об'єктивно і оперативно, поважаючи права та законні інтереси суб'єктів господарювання. Щодо органів управління і контролю суб'єкта господарювання та їх компетенції, то ст. 57 (п. 4) передбачено, що відомості про них повинен містити статут.

У ст. 145 (п. 4) Цивільного кодексу України [6] встановлено, що "до виключної компетенції загальних зборів учасників товариства з обмеженою відповідальністю належить: визначення форм контролю за діяльністю виконавчого органу, створення та визначення повноважень відповідних контрольних органів". А у ст. 146 зазначено, що "контроль за діяльністю виконавчого органу товариства з обмеженою відповідальністю здійснюється у порядку, встановленому статутом та законом".

До компетенції зборів товариства з обмеженою відповідальністю ст. 59 Закону "Про господарські товариства" відносить "визначення форм контролю за діяльністю виконавчого органу, створення та визначення повноважень відповідних контрольних органів". Ст. 63 констатує, що контроль за діяльністю дирекції (директора) товариства з обмеженою відповідальністю здійснюється ревізійною комісією, що утворюється загальними зборами учасників товариства з їх числа в кількості, передбаченій установчими документами. Подібні вимоги щодо порядку утворення, повноважень і підзвітності контрольних органів містять ст. 10 і 73 Закону України "Про акціонерні товариства".

Таким чином, Господарський і Цивільний кодекси України, Закони України "Про господарські товариства" й "Про акціонерні товариства" визначення контрольних органів та їх повноважень відносять до компетенції загальних зборів учасників із зазначенням їх у статуті підприємства.

Закон України "Про банки і банківську діяльність" у ст. 37 визначає, що органом контролю банку є ревізійна комісія та внутрішній аудит банку. Згідно ст. 41 ревізійна комісія здійснює контроль за фінансово-господарською діяльністю банку. Крім цього банки створюють службу внутрішнього аудиту, яка є органом оперативного контролю спостережної ради банку (ст. 45). Служба внутрішнього аудиту підпорядковується спостережній раді банку та звітує перед нею та діє на підставі положення, затвердженого спостережною радою.

Закон України "Про кооперацію" у ст. 15 до компетенції загальних зборів членів кооперативу відносить "утворення органів управління та органів контролю за діяльністю кооперативу". Згідно ст. 18 для контролю за фінансово-господарською діяль-

ністю кооперативу загальними зборами з числа членів кооперативу і у порядку, встановленому його статутом, обирається ревізійна комісія (ревізор), яка підзвітна загальним зборам членів кооперативу.

Закон України "Про сільськогосподарську кооперацію" містить аналогічні положення, оскільки згідно зі ст. 2, яка визначає законодавство, що регулює діяльність сільськогосподарських кооперативів, загальні принципи, поняття та норми утворення, забезпечення функціонування, управління сільськогосподарського кооперативу і кооперативних об'єднань, контроль за їх діяльністю тощо регулюються законом України "Про кооперацію". Статут сільськогосподарського кооперативу також розробляється відповідно до вимог ст. 8 цього ж закону.

Системі споживчої кооперації України притаманний принцип демократичного контролю за діяльністю кооперативних організацій та їх посадових осіб з боку членів цих організацій [8]. Склад і компетенцію органів контролю за фінансово-господарською діяльністю визначають статути кооперативних організацій. Загальні збори членів споживчого товариства, які є вищим його органом управління, обирають керівні та контрольні органи товариства. Вищим органом управління спілки є з'їзд (конференція), який також обирає її виконавчі та контрольні органи, а взаємодія і підпорядкованість розпорядчих, виконавчих і контрольних органів спілки визначається статутом.

Внутрішньогосподарський контроль у споживчій кооперації України здійснюється, як правило, у формі ревізій і тематичних перевірок. Ст. 15 Закону України "Про споживчу кооперацію" визначає, що ревізії фінансово-господарської діяльності споживчих товариств, спілок та підпорядкованих їм підприємств проводяться їх ревізійними комісіями (ревізорами) або контрольно-ревізійним апаратом відповідних спілок чи аудиторськими організаціями [8]. Крім цього, зовнішній контроль за діяльністю кооперативних організацій здійснюють відповідні органи державної влади в межах своєї компетенції.

Бюджетний кодекс України (зокрема, п'ятий розділ) спрямований на регламентацію контролю в макроекономічному аспекті і визначає його основні напрями щодо дотримання бюджетного законодавства та забезпечення відповідальності й заходів впливу за бюджетні правопорушення.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Відповідно до ст. 259 Кодексу законів про працю України нагляд і контроль за додержанням законодавства про працю здійснюють уповноважені органи, які не залежать у своїй діяльності від власника або уповноваженого ним органу.

Центральні органи виконавчої влади здійснюють контроль за додержанням законодавства про працю на підприємствах, в установах і організаціях, що перебувають у їх функціональному підпорядкуванні, крім органів доходів і зборів, які мають право з метою перевірки дотримання податкового законодавства здійснювати такий контроль на всіх підприємствах, в установах і організаціях, незалежно від форм власності та підпорядкування. Вищий нагляд за додержанням і правильним застосуванням законів про працю здійснюється Генеральним прокурором України і підпорядкованими йому прокурорами.

Громадський контроль за додержанням законодавства про працю здійснюють професійні спілки та їх об'єднання. Зокрема, ст. 247 Кодексу законів про працю України регламентує, що профспілкова організація укладає та контролює виконання колективного договору, здійснює громадський контроль за виконанням власником або уповноваженим ним органом законодавства про працю та про охорону праці, за забезпеченням на підприємстві, в установі, організації безпечних і нешкідливих умов праці, виробничої санітарії, правильним застосуванням установлених умов оплати праці, вимагає усунення виявлених недоліків; здійснює контроль за підготовкою та поданням власником або уповноваженим ним органом документів, необхідних для призначення пенсій працівникам і членам їх сімей, за наданням пенсіонерам та інвалідам, які до виходу на пенсію працювали на підприємстві, в установі, організації, права користування нарівні з його працівниками наявними можливостями щодо медичного обслуговування, забезпечення житлом, путівками до оздоровчих і профілактичних закладів та іншими соціальними послугами і пільгами згідно із статутом підприємства, установи, організації та колективним договором.

Забезпечуючи дотримання норм кодексу України про адміністративні правопорушення, відповідно до ст. 6, органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, громадські організації, трудові колективи розробляють і здійснюють заходи, спрямовані на запобігання адміністративним правопорушенням, виявлення й усунення причин та умов, які сприяють їх вчиненню, на виховання громадян у дусі високої свідомості і дисципліни, суворого додержання законів України. А дотримання вимог закону при застосуванні заходів впливу за адміністративні правопорушення згідно ст. 7, забезпечується систематичним контролем з боку вищестоящих органів і посадових осіб, прокурорським наглядом, правом оскарження, іншими встановленими законом способами.

Законодавчі акти суто контрольного характеру (закони "Про аудиторську діяльність" та "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні") визначають дії суб'єктів контролю (аудиторів і ревізорів) під час здійснення ними контрольних процедур в процесі перевірки з метою оцінки ефективності системи внутрішнього контролю підприємства.

Підзаконні нормативні акти Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг та інших міністерств і відомств регламентують діяльність підприємств в межах їхніх повноважень, передбачають здійснення зовнішнього контролю та містять методичні рекомендації щодо організації внутрішнього контролю й аудиту, вимоги до статутних документів, проведення інвентаризацій майна та розрахунків, порядку визначення

розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей тощо.

До прийняття "Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів", затвердженої постановою КМУ від 28.10.1998 р. № 1706 та Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" було розроблено державний стандарт України ДСТУ 2962 – 94 "Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування господарювання на промисловому підприємстві. Терміни та визначення", який набрав чинності 01.01.96 р. Цим стандартом бухгалтерський облік визначається як система цілеспрямованого безперервного взаємопов'язаного документального спостереження і контролю за господарюванням підприємства в грошовому виразі. У відповідності до стандарту найважливішими об'єктами бухгалтерського обліку і контролю на підприємстві є основні фонди, обігові кошти, обсяг випуску продукції, витрати на виробництво, заробітна плата та фінансові результати.

Стандарти внутрішнього аудиту розроблені з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків і рекомендацій у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, оцінки якості такого аудиту. Ці стандарти розроблені відповідно до пункту 8 Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в даних органах, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 та підпункту 4 пункту 1 Плану заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р., затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347.

Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України розроблене на підставі законів України "Про банки і банківську діяльність", "Про аудиторську діяльність" та нормативних актів НБУ. Воно визначає систему аудиторської діяльності в банках та регламентує порядок створення і організацію роботи служби внутрішнього аудиту в комерційних банках України. Внутрішній аудит як система контролю за діяльністю комерційного банку створюється з метою оцінки та вдосконалення системи внутрішнього контролю банку при мінімізації на неї витрат.

Отже, розглянуті та інші законодавчі та підзаконні нормативні акти загальнодержавного рівня лише за окремими напрямами і у певних межах визначають термінологію, органи внутрішнього контролю, їхні завдання та повноваження, акцентуючи увагу на тому, що забезпечити такий контроль повинен власник підприємства. Одні із них повинні бути враховані (наприклад, Закон України "Про споживчу кооперацію"), а інші можуть бути використані, в окремих аспектах, при побудові системи внутрішньогосподарського контролю підприємствами і організаціями споживчої кооперації.

Делегувавши державі частину повноважень з прийняття певних типів рішень на різних рівнях управління, суб'єкти господарювання стикаються з безальтернативністю виконання таких рішень ініціатора контролю усіма суб'єктами контролю. Тому, маючи загальну мету – зниження втрат від безгосподарності і зловживань та забезпечення ефективного господарювання, органи державного та внутрішньогосподарського контролю використовують різні підходи до застосування контрольного інструментарію у процесі виконання своїх функцій.

Третій рівень – відомчий, для системи споживчої кооперації виражений нормативно-правовими актами з'їздів споживчої кооперації України (конференцій обласних і районних спілок), зборів Ради Укоопспілки (спілок нижчих рівнів), правління Центральної спілки споживчих товариств України (спілок нижчих рівнів), що стосуються питань внутрішньогосподарського контролю і включають положення, примірні статути, постанови, розпорядження тощо.

До нормативно-правових актів відомчого рівня відносяться: Статут Центральної спілки споживчих товариств України (Укоопспілки), прийнятий XVI з'їздом споживчої кооперації України 3 березня 1994 року; Примірні статути обласної (республіканської) спілки споживчих товариств, районної спілки споживчих товариств (райспоживспілки), споживчих товариств, затверджені XVIII (позачерговим) з'їздом споживчої кооперації України 19 грудня 2000 року; Примірний статут підприємства споживчої кооперації, затверджений постановою третіх зборів Ради Укоопспілки дев'ятнадцятого скликання 25 січня 2006 р.; Положення про організацію внутрікооперативного контролю у системі споживчої кооперації України, затверджене постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання 15 березня 1995 р.; Положення про ревізійну комісію споживчого товариства (сільського, селищного, міського та інше), районного споживчого товариства, районної спілки споживчих товариств (райспоживспілки), обласної (республіканської) спілки споживчих товариств України, затверджені постановою п'ятих зборів Ради Укоопспілки XIX скликання 21 листопада 2007 р.; Положення про порядок проведення ревізій фінансово-господарської діяльності в організаціях, підприємствах та установах споживчої кооперації України, затверджене постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання від 15 березня 1995 р.; Примірне положення про комісію кооперативного контролю споживчого товариства, затверджене постановою правління Укоопспілки від 03.09.1993 р. № 156.

Важливе значення для становлення внутрішньогосподарського контролю підприємств і організацій споживчої кооперації, після здобуття Україною незалежності, мав XVI з'їзд споживчої кооперації України, який відбувся 3 березня 1994 року. На цьому з'їзді було прийнято Статут Центральної спілки споживчих товариств України (Укоопспілки), у якому третій розділ розкриває структуру органів управління і контролю Укоопспілки. Зокрема, тут зазначено, що з'їзд споживчої кооперації України обирає строком на 5 років Раду та ревізійну комісію Укоопспілки, визначає кількісний склад цих органів, затверджує Положення про ревізійну комісію Укоопспілки, розглядає і затверджує звіти

про діяльність Ради, правління та ревізійної комісії Укоопспілки, дає оцінку їх роботі. Ревізійна комісія Укоопспілки є підзвітною з'їзду, а в період між з'їздами – Раді Укоопспілки.

Примірні статути обласної (республіканської) спілки споживчих товариств, районної спілки споживчих товариств (райспоживспілки), споживчих товариств були затверджені XVIII (позачерговим) з'їздом споживчої кооперації України 19 грудня 2000 року. Доцільно зазначити, що всі ці примірні статути по структурі подібні між собою, складаються з шести розділів, із яких третій визначає органи управління і контролю даних організацій споживчої кооперації. У цьому розділі зазначено, що вищим органом управління споживспілки є з'їзд (конференція) споживчої кооперації області (республіки), який приймає Статут споживспілки, обирає Раду споживспілки, ревізійну комісію, затверджує Положення про ревізійну комісію споживспілки, розглядає і затверджує звіти про діяльність Ради, правління та ревізійної комісії споживспілки, дає оцінку їх роботи.

Для споживчого товариства вищим органом управління є загальні збори його членів, які приймають Статут споживчого товариства, обирають голову правління споживчого товариства, членів правління та ревізійної комісії, затверджують Положення про ревізійну комісію, інші представницькі органи та органи громадського самоврядування і контролю споживчого товариства, заслуховують звіти про діяльність правління і ревізійної комісії та дають оцінку їх роботі. Вибори органів управління і контролю як споживспілки, так і споживчого товариства проводяться один раз на п'ять років.

Примірний статут підприємства споживчої кооперації, затверджений постановою третіх зборів Ради Укоопспілки дев'ятнадцятого скликання 25 січня 2006 р. у ст. 6 визначає, що вищим органом управління підприємства є збори засновників підприємства, а органом контролю - ревізійна комісія. До компетенції зборів засновників належить затвердження статуту підприємства, обирання ревізійної комісії і розгляд результатів ревізії.

Основоположним документом, у сфері внутрішньогосподарського контролю у споживчій кооперації стало "Положення про організацію внутрікооперативного контролю в системі споживчої кооперації України", затверджене постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання 15 березня 1995 р. Метою цього положення було удосконалення контролю в споживчій кооперації України у нових умовах господарювання, визначення чіткої структури контролюючих органів, форм і методів організації їх роботи. Також ставилося завдання забезпечення дієвого захисту інтересів та прав пайовиків і населення, яке обслуговує споживча кооперація й посилення впливу внутрікооперативного контролю на поліпшення господарсько-фінансової діяльності споживчих товариств, споживспілок, підпорядкованих їм підприємств, організацій і установ та збереження колективної власності системи. У положенні визначено основні завдання, форми і методи внутрікооперативного контролю, сфери діяльності та функції його органів; порядок організації та проведення перевірок, ревізій, інвентаризацій, оформлення і розгляду їх матеріалів; права і відповідальність органів внутрікооперативного контролю та галузевих і функціональних підрозділів (служб) при здійсненні контрольних функцій.

Дане положення, посилаючись на вимоги Закону України "Про споживчу кооперацію" та прийнятих на його підставі статутів споживчих товариств і споживспілок, усю відповідальність за організацію й ефективність внутрікооперативного контролю господарської діяльності всіх без винятку організацій, підприємств (об'єднань), установ, закладів, що входять в систему споживчої кооперації України, покладає на правління та ревізійні комісії споживчих товариств і споживспілок.

Положення про ревізійну комісію споживчого товариства (сільського, селищного, міського та ін.), районного споживчого товариства, районної спілки споживчих товариств (райспоживспілки), обласної (республіканської) спілки споживчих товариств України, затверджені постановою п'ятих зборів Ради Укоопспілки XIX скликання 21 листопада 2007 р., визначають організаційні засади функціонування ревізійних комісій як органів внутрішньогосподарського контролю цих організацій споживчої кооперації.

Положення про порядок проведення ревізій фінансово-господарської діяльності в організаціях, підприємствах та установах споживчої кооперації України, затверджене постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання від 15 березня 1995 року визначає порядок організації, підготовки і проведення ревізії, розкриває методику ревізії окремих видів майна, коштів, джерел їх формування, розрахунків та операцій, стану бухгалтерського обліку і звітності тощо.

Примірне положення про комісію кооперативного контролю споживчого товариства, затверджене постановою правління Укоопспілки від 03.09. 1993 р. № 156 є основою для розробки правлінням споживчого товариства окремих положень для комісій кооперативного контролю за роботою підприємств торгівлі, громадського харчування, заготівель і виробництва. Комісія кооперативного контролю створюється з метою захисту інтересів пайовиків при користуванні ними послугами кооперативних підприємств та здійснення громадського контролю за діяльністю цих підприємств.

Слід відмітити, що діючі відомчі нормативні-правові документи, які визначають систему внутрішньогосподарського контролю організацій і підприємств споживчої кооперації не передбачають чіткої координації контрольних дій між органами, які його здійснюють, призводячи, в окремих випадках, до дублювання функцій цього контролю і зниження його ефективності. Як недолік можна назвати також відсутність органу (наприклад, служби внутрішнього аудиту), який би здійснював оперативний контроль фінансово-господарської діяльності, систематично вивчав операції і процеси, що відбуваються на підприємстві та давав можливість попереджувати факти виникнення помилок й зловживань. Інколи, має місце також зосередженість на контролі виконання прийнятих управлінських рішень з недостатнім акцентом на перевірку умов і

методів реалізації, що могло б сприяти підвищенню їхньої ефективності.

Четвертий рівень – рівень підприємства, характеризується документами, що видаються безпосередньо на підприємстві і регулюють питання, пов'язані з діяльністю органів внутрішньогосподарського контролю. Вони включають: статут підприємства, установчий договір, наказ про облікову політику, наказ про створення інвентаризаційної комісії, положення про ревізійну комісію, положення про політику підприємства щодо контролю, положення про комісію кооперативного контролю, положення про підрозділ (службу) внутрішнього аудиту, посадові інструкції фахівців служби внутрішнього контролю, внутрішні стандарти контролю та аудиту, графік документообігу та складання внутрішньої звітності, кодекс професійної етики працівників підрозділу внутрішнього контролю, методичні рекомендації з питань перевірок окремих видів операцій та реалізації їх результатів й вироблення рішень і пропозицій керівництву підприємства.

Наведені регламентуючі документи та методичне й інформаційне забезпечення на рівні підприємства сприяють ефективній роботі служби внутрішнього контролю. Вони дають можливість чітко визначити місце органу внутрішнього контролю у системі управління підприємства, його мету та завдання, права, обов'язки, відповідальність і взаємовідносини з іншими функціональними службами.

Загалом, наведені вище нормативно-правові акти, складають теперішню систему регулювання внутрішньогосподарського контролю підприємств і організацій споживчої кооперації України. Проте, система внутрішньогосподарського контролю підприємств і організацій споживчої кооперації вимагає подальшого вдосконалення, одним із напрямів якого є гармонізація і адаптування нормативних-правових актів, що регулюють його організацію та функціонування, до міжнародних принципів і стандартів. Це набуває ще більш актуального значення у зв'язку із введенням у дію з 1 січня 2013 року Програми подальшого реформування споживчої кооперації України, затвердженої постановою XXI з`їзду споживчої кооперації України 4 жовтня 2012 р. [9], яка передбачає розробку нормативних актів Укоопспілки, що будуть регулювати питання методології впровадження норм Програми, контролю і звітності з її виконання. Ревізійним комісіям споживчих товариств, споживспілок доручено встановити постійний контроль за виконанням цієї Програми.

Висновки і перспективи подальшого дослідження у даному напрямі. Отже, нормативно-правове регулювання вносить порядок у контрольні взаємовідносини, визначає завдання, права, обов'язки і відповідальність суб'єктів внутрішньогосподарського контролю в процесі виконання ними своїх функцій, поведінку контролюючих органів і межі їх повноважень, встановлює як, та на що повинні бути спрямовані контрольні дії. Воно дає можливість забезпечити раціональний розподіл функцій контролю між його органами і посадовими особами, моніторинг діяльності підприємства на основі єдиних принципів й правил та запровадити належний порядок проведення контролю, що забезпечує його своєчасність, об'єктивність, достовірність, організованість та ефективність, а також дотримання прав підконтрольних органів і осіб.

Вцілому ж, нормативно-правові акти міжнародного та національного рівнів внутрішнім визнають такий контроль, який повинен організувати власник підприємства та забезпечити його ефективне функціонування. Держава регулює тільки основні питання контрольного процесу на підприємствах споживчої кооперації, залишаючи право вибору конкретного варіанту організації внутрішнього контролю за власником. Будуючи систему внутрішньогосподарського контролю на підприємстві та розробляючи власні внутрішні регламенти цього контролю, керівництво підприємства повинне обов'язково враховувати вимоги нормативно-правових актів щодо контролю, встановлені на вищих рівнях міжнародного і державного регулювання.

У ході подальших досліджень доцільно розглянути завдання, права, обов'язки та функціональні повноваження окремих суб'єктів внутрішньогосподарського контролю, визначених відповідними нормативно-правовими актами і підконтрольні їм об'єкти.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль [Текст]: навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.

2. Воронко Р. М. Трактування внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах / Р. М. Воронко, І. А. Басіста // Зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. Економічні науки. – Луцьк, 2013. – Вип. 10 (37). – Ч. 3 – 530 с. – С. 139-146. – (Серія "Облік і фінанси").

3. Конституція України від 28.06.1996 р. № 234 К / 96 ВР : [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/254к/96-вр.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main. cgi? nreg =996-14.

5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV : [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main. cgi?nreg=436-15

6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15.

7. Про кооперацію : Закон України від 10.07.2003р. № 1087-IV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/ show/1087-15.

8. Про споживчу кооперацію : Закон України від 10.04.1992 р. № 2265-XII : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/2265-12.

9. Програма подальшого реформування споживчої кооперації України : постанова XXI з`їзду споживчої кооперації України 4 жовт. 2012 р. // Вісті. – 2012. – № 42. – С. 4-5.