яльності необхідно врахувати при розробці та подальшому використанні наступних внутрішніх документів на підприємствах лісового господарства: наказу про облікову політику підприємства; робочого плану рахунків; графіку документообігу; розподілу функціональних обов'язків працівників тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : [підруч. для студ. спец. 7.050106 „Облік і аудит" вищих навч. закл.] / Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП „Рута", 2005. – 528 с.
2. Корягін М. В. Проблеми реформування системи бухгалтерського обліку на промислових підприємствах України відповідно до міжнародних стандартів / М. В. Корягін // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 6. – С. 69-74.
3. Куцик П. О. Облік і контроль витрат за центрами відповідальності / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Вид-во "Коопосвіта", 1999. – Вип. 6. – С. 254-258. – (Серія економічна).
4. Моссаковський В. Б. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В. Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С.16-20.
5. Озеран В. О. Облік окремих матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах / В. О. Озеран, М. В. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 10. – С. 37-38.
6. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навч. посібн.] / В. В. Сопко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2002. – 578 с.
7. Жебрак М. Х. Курс промышленного учета / М. Х. Жебрак. – [издан. 8-е, перероб]. – М. : Государственное статистическое издательство, 1960. – 399 с.
8. Сенько Є. І. Організація, планування та управління на підприємствах лісового і садово-паркового господарств : навч. посібн. / Є. І. Сенько. – К. : Знання, 2012. – 487 с.
9. Тарангул Л. Л. Розміщення продуктивних сил : посібник / Л. Л. Тарангул, І. О. Горленко, Г. І. Євтушенко. – К. : 2000. – 264 с.
10. Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД-2010) : наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11 жовтня 2010 р. № 457 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/kv10_i.html
11. Інструкція по обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного комітету лісового господарства України : наказ Державного комітету лісового господарства України від 19 грудня 2003 р. № 205 // Бухгалтерський облік у лісовому господарстві. – № 1 (15). – 2004. – С. 2-16.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи" : наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/ cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05
13. Список сезонних робіт і сезонних галузей : постанова Кабінету Міністрів України від 28 березня 1997 р. № 278 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/278-97-%D0%BF.

УДК 657.6

Воронко Р. М., Левик Х. М.

СУТЬ ТА ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Анотація. *Розкрито суть, завдання і функції внутрішнього контролю та методичні прийоми, які використовуються при його здійсненні на підприємствах України. Наведено визначення і порівняльну характеристику внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Систематизовано і охарактеризовано принципи побудови внутрішнього контролю.*

Ключові слова: *контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит, принципи внутрішнього контролю*

Voronko R., Levyk C.

ESSENCE AND PRINCIPLES OF INTERNAL CONTROL

Summary. *The essence, tasks and functions of internal control and also the formal methods used for its reslization on the Ukrainian enterprises are considered. The definitions and the comparative characteristics of internal control and internal auditing are proposed. The main principles of internal control structure are systematized and described also.*

Keywords: *control, internal control, internal auditing, principles of internal control*

1.Вступ

Будь-який вид управління є неможливим без чіткої організованої системи контролю, тому що не можна ефективно управляти, не перевіряючи виконання встановлених вимог та не виявляючи фактичного стану на керованих об'єктах. З допомогою контролю держава захищає свої інтереси та інтереси споживачів, перевіряє якість виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг, забезпечує достовірність і доступність інформації про основні

економічні показники роботи всіх суб'єктів підприємницької діяльності.

В свою чергу, приватні підприємства зацікавлені в отриманні стабільних високих прибутків і в роботі на основі чіткого дотримання законодавства. Тому необхідний такий механізм, який би допомагав уникнути в діяльності підприємства різних зловживань, порушень, перекручень і інших видів викривлення інформації. Практика показує, що саме контроль дозволяє управляти підприємством як єдиним господарським організмом. Тому вдосконалення контролю потребує теоретичних і практичних досліджень у галузі організації внутрішнього контролю і методики його здійснення.

Метою дослідження є – розкрити сутність внутрішнього контролю, визначити його об'єкти, суб'єкти, завдання та функції, дослідити теоретичні і методичні положення із внутрішнього контролю в Україні, дати визначення і порівняльну характеристику внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, охарактеризувати основні принципи побудови внутрішнього контролю на підприємстві.

2.Огляд літературних джерел і публікацій

Проблемам розвитку внутрішнього контролю в Україні присвятили свої праці багато авторів, зокрема М. Т. Білуха [1], Ф. Ф. Бутинець [2], Т. А. Бутинець [3], Є. В. Калюга [5], Л. В. Нападовська [8], В. П. Пантелєєв [9], В. С. Рудницький [10], Б. Ф. Усач [12], Ю. М. Футоранська [13] та інші. Проте, деякі проблеми залишаються недостатньо розкритими. Оскільки „практиків" більше цікавить питання доцільності внутрішнього контролю на підприємстві. Тому теоретико-методологічні положення щодо сутності та принципів побудови внутрішнього контролю потребують подальшого поглиблення і доповнення.

Аналіз наукової та економічної літератури показав, що визначення внутрішнього контролю науковцями дається по-різному, але, на нашу думку, найбільш повним є таке: внутрішній контроль – це система заходів, які здійснюються на підприємстві для підвищення ефективності виконання працівниками своїх обов'язків, для запобігання помилок та зловживань під час здійснення господарських операцій, для покращення роботи підприємства в загальному.

3. Суть, завдання і функції внутрішнього контролю та порівняльна характеристика внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

Належне функціонування системи внутрішнього контролю залежить від працівників, яким доручена відповідна діяльність. Система відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів повинна забезпечувати високу кваліфікацію і чесність відповідного персоналу.

Основна мета внутрішнього контролю полягає в забезпеченні дотримання законності й економічної доцільності господарсько-фінансової діяльності.

Відповідно до мети можна виділити такі завдання внутрішнього контролю:

- контроль процесів, що відбуваються на підприємстві;
- виявлення і діагностика проблем на підприємстві при зміні зовнішнього та внутрішнього середовища;
- перевірка виконання прийнятих управлінських рішень;
- надання кваліфікованої допомоги управлінському персоналу щодо прийняття ефективних управлінських рішень;
- експертна оцінка стратегічних напрямів розвитку підприємства.

Об'єктами внутрішнього контролю є функціональні цикли діяльності підприємства - постачання, виробництво і реалізація.

Суб'єктами внутрішнього контролю є окремі посадові особи і працівники структурних та функціональних підрозділів підприємства [13].

Для більш повного уявлення щодо призначення внутрішнього контролю розглянемо його три основні функції:

1. Контроль повноважень – це контроль, що забезпечує виконання лише тих операцій, які дійсно сприяють розвитку підприємства. Такий контроль повинен запобігати зловживанням і попереджувати проведення операцій, в яких відсутня доцільність. При цьому відслідковуються зміни та виправлення облікових записів на предмет обов'язкової наявності необхідних дозволів.

2. Контроль документального оформлення – контроль, що забезпечує відображення всіх дозволених операцій в облікових регістрах. Цей вид контролю створює умови, при яких операції правильно оформляють обліковими записами і не виправляються без відповідного дозволу.

3. Контроль збереження - контроль, що сприяє тому, щоб прийняте до обліку майно не могло бути неправильно використане [2].

Методичні прийоми, які використовуються при здійсненні внутрішнього контролю, вельми різноманітні і включають елементи таких методів, як:

- бухгалтерський фінансовий облік (рахунки і подвійний запис, інвентаризація і документація, балансове узагальнення);
- бухгалтерський управлінський облік (виділення центрів відповідальності, нормування витрат);
- ревізія, контроль, аудит (перевірка документів, перевірка арифметичних розрахунків, інвентаризація).

Вітчизняні підприємства найчастіше здійснюють внутрішній контроль у формі ревізії, тематичної перевірки, службового розслідування. Останнім часом щораз більше підприємств України з метою внутрішнього контролю практикують запровадження служб внутрішнього аудиту, які не тільки виконують процедури контролю, а й здійснюють оцінку ефективності функціонування всієї системи внутрішнього контролю [11].

В ході дослідження щодо схожості понять „внутрішній контроль" та „внутрішній аудит" ми виявили відсутність єдності поглядів у науковців щодо їх обґрунтування. У табл. 1 представлені визначення понять "внутрішній контроль" та "внутрішній аудит" в інтерпретації різних авторів.

Таблиця 1

Визначення понять "внутрішній контроль" та "внутрішній аудит" різними науковцями

Автор	Визначення поняття "внутрішній контроль"	Визначення поняття "внутрішній аудит"
Бутинець Т.А. [3]	Внутрішній контроль є однією з основних функцій управління і є системою постійного спостереження і перевірки роботи фірми в цілях оцінки обґрунтованості і ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій	Внутрішній аудит можливий на підприємствах із багаторівневою ієрархією управління
Пантелеєв В.П. [9]	Внутрішній контроль (з позиції управління) – система фінансового та інших видів контролю, яка передбачає наявність організаційної структури, методів і способів роботи	Внутрішній аудит – діяльність з оцінювання, яка організована у межах суб'єкта господарювання, і яку виконує окремий підрозділ підприємства або окрема посадова особа
Мамішев А. [7]	Внутрішній контроль – це комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства і спрямованих на досягнення мети підприємства	Внутрішній аудит – це контрольна діяльність, яка регламентована внутрішніми документами підприємства
Сонін О. [11]	Внутрішній контроль – сукупність організаційних заходів, методик і процедур, які використовуються в якості інструментів для ефективного ведення діяльності	Внутрішній аудит – складова частина внутрішнього контролю, окремий підрозділ, який знаходиться на більш вищому рівні контролю

Розглянувши та узагальнивши різні підходи науковців до трактування понять „внутрішній контроль" та „внутрішній аудит", слід відзначити , що всі зазначені автори визначають внутрішній аудит лише одним з елементів системи внутрішнього контролю.

Так, Бутинець Т. А. вважає, що „про внутрішній аудит мова може йти у разі дослідження підприємств певної групи об'єднань із багаторівневою ієрархією управління. В усіх інших випадках, тобто на звичайних підприємствах із класичною для української економіки організаційною й управлінською структуризацією, будь-який вид контролю не можна назвати внутрішнім аудитом" [3].

В свою чергу, Пантелеєв В. П. зазначає, що внутрішній аудит є важливою формою внутрішнього контролю, а головну увагу внутрішнього аудиту зосереджено на аналізі інформаційної системи (включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю), вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності та ефективності в цілому [9].

Тому важливо не плутати такі поняття як „внутрішній контроль" і „внутрішній аудит", оскільки „внутрішній аудит" значно вужче поняття і складає лише одну із форм внутрішнього контролю.

Для з'ясування відмінностей внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, проведемо порівняльну характеристику цих видів контролю в табл. 2.

Як засвідчує табл. 2, внутрішній аудит відрізняється від внутрішнього контролю за такими ознаками: мета, завдання, суб'єкти, об'єкти, методичні прийоми, види звітності, користувачі контрольної інформації.

Разом з Тим, слід зазначити, що внутрішній аудит та внутрішній контроль є пов'язаними між собою, оскільки від ефективності провадження внутрішнього контролю на підприємстві залежить рівень показників, які надасть служба внутрішнього аудиту: якщо на підприємстві внутрішній контроль поставлений на високому рівні, то при здійсненні перевірок службою внутрішнього аудиту буде знайдено менше помилок та недоліків у діяльності.

Отже, внутрішній аудит – складник системи внутрішнього контролю підприємства і виражає лише одну із форм внутрішнього контролю.

Особливе значення має внутрішній контроль на підприємствах, де зосереджується великі обсяги цінностей. Він здійснюється безпосередньо на підприємстві відповідними службами, що дає можливість своєчасно виявляти недоліки при проведенні операцій, вживати заходів щодо їх усунення. У зв'язку з цим внутрішній контроль є постійно діючою функцією управління на підприємствах, дієвим засобом сприяння збереженню цінностей і коштів. Він сприяє також їх примноженню та економному використанню [9].

Такі вимоги може виконати тільки своєчасно і глибоко проведений контроль. В іншому випадку він не зможе вчасно виявити недоліки у процесі діяльності на підприємстві. Своєчасний, дієвий і оперативний внутрішній контроль дає змогу не тільки вчасно з'ясувати недоліки і хиби в діяльності підприємств та їх підрозділів, але й виявити невикористані резерви для підвищення ефективності діяльності. Його контрольні функції спрямовані на покращення показників діяльності підприємств і об'єднань, виявлення і використання внутрішніх резервів і посилення режиму економії, запобігання непродуктивним витратам і втратам, нестачам і розкраданням цінностей.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту

Структурні елементи	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
1. Мета	Забезпечення дотримання законності й економічної доцільності господарсько-фінансової діяльності	Оцінка якості економічної інформації, що формується управлінською системою підприємства
2. Завдання	Попередження здійснення незаконних, економічно недоцільних господарських операцій; усунення допущених недоліків на стадії здійснення господарських операцій, встановлення законності, економічної доцільності вже здійснених господарських операцій	Оцінка організаційної діяльності підприємства; експертна оцінка економічної політики підприємства з допомогою проведення аналітичного тестування і застосування тестів контролю, визначення фінансової стратегії підприємства
3. Суб'єкти	Керівник, начальники структурних підрозділів (менеджери), посадові особи всіх підрозділів, у тому числі обліково-фінансова служба, ревізійна комісія	Працівники спеціалізованої служби внутрішнього аудиту: бухгалтер-аудитор, експерт-аналітик, експерт-юрист, експерт-маркетолог, експерт інформаційних систем
4. Об'єкти	Організаційно-технологічні, фінансово-економічні процеси та їх елементи; стан і використання всіх видів господарських засобів і джерела їх утворення; трудова діяльність колективу	Система управління підприємством, у тому числі система обліку та внутрішнього контролю; економічна інформація, складена менеджерами, в тому числі дані обліку і звітності
5. Методичні прийоми	Прийоми та методи документального та фактичного контролю, економічного аналізу	Прийоми та методи документального та фактичного контролю, методи та прийоми експертно-аудиторської діагностики
6. Види звітності	Відомості контролю окремих об'єктів, контрольні розрахунки, акти перевірок і обстежень	Аудиторська звітність, акт аудиту

Для підвищення ефективності контролю необхідно забезпечувати його своєчасність і повноту всіх операцій і процесів. Це дозволяє стежити за станом і рухом цінностей, своєчасно встановлювати відхилення від виконання договорів постачання [14].

4. Принципи побудови внутрішнього контролю

Критерієм ефективності системи внутрішнього контролю підприємства є дотримання принципів внутрішнього контролю, до яких належать:

-принцип збалансованості (збалансованість означає, що суб'єкту не можна наказувати контрольні функції, не забезпечені засобами для їх виконання);

-принцип контрольованості кожного суб'єкта внутрішнього контролю, що працює на підприємстві;

-принцип своєчасного повідомлення про відхилення;

-принцип ущемлення інтересів (необхідно створювати спеціальні умови, за яких виявлені відхилення ставлять будь-якого працівника чи підрозділ підприємства в невигідне становище і спонукають їх до врегулювання проблем);

-принцип інтеграції (при вирішенні завдань, пов'язаних з контролем, повинні створюватися належні умови для тісної взаємодії працівників функціонально різних напрямків);

-принцип компетентності, сумлінності та чесності суб'єктів внутрішнього контролю. Даний принцип полягає у прояві контролером високого рівня знань при контролі фінансово-господарської діяльності, а також передбачає обов'язкове поповнення багажу знань через курси підвищення кваліфікації, семінари, тренінги, необхідно постійно бути ознайомленим зі всіма останніми змінами в законодавстві, вивчати досвід і нові методи контролю, прагнути до підвищення професіоналізму;

-принцип відповідності (ступінь складності системи внутрішнього контролю повинна відповідати ступеню складності підконтрольної системи);

-принцип постійності (адекватне постійне функціонування системи внутрішнього контролю дозволить вчасно попереджати про можливість виникнення відхилень);

-принцип прийнятності методології внутрішнього контролю (означає доцільний розподіл контрольних функцій, доцільність програм внутрішнього контролю);

-принцип безперервності розвитку та вдосконалення (з часом навіть найпрогресивніші методи управління застарівають);

-принцип пріоритетності (абсолютний контроль над звичайними незначними операціями не має сенсу і буде тільки відволікати сили від більш важливих завдань);

-принцип комплексності (не можна домогтися загальної ефективності, зосередивши контроль тільки над відносно вузьким колом об'єктів);

-принцип узгодженості пропускних здібностей різних ланок системи внутрішнього контролю;

-принцип оптимальної централізації (динамічність, стійкість, безперервність функціонування системи обумовлюються єдністю і оптимальним рівнем централізації організаційної структури підприємства);

-принцип функціональних потенційних імітацій (тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю не повинно переривати контрольних процесів);

-принцип регламенту (ефективність функціонування системи внутрішнього контролю прямо пов'язана з тим, наскільки підпорядкована регламентом контрольна діяльність на підприємстві);

-принцип розподілу обов'язків;

-принцип дозволу і схвалення;

-принцип взаємодії та координації.

Важливим аспектом функціонування системи внутрішнього контролю є виконання принципів цієї системи, дотримання яких підвищить довіру до неї як зовнішніх користувачів і ревізорів, так і внутрішніх користувачів даних контролю. Контроль необхідно здійснювати на основі чіткої взаємодії всіх підрозділів і служб підприємства.

5.Висновки

В результаті проведеного дослідження ми виявили, що внутрішній контроль – це система заходів, які здійснюються на підприємстві для підвищення ефективності виконання працівниками своїх обов'язків, для запобігання помилок та зловживань під час здійснення господарських операцій, для покращення роботи підприємства в загальному.

На даний час стан внутрішнього контролю на багатьох підприємствах України є незадовільним. Причинами цього є недосконале законодавство, відсутність методичних розробок щодо організації і здійснення внутрішнього контролю, неусвідомленість керівників про наявну потребу у проведенні контролю процесу діяльності підприємств з метою підвищення їх рентабельності та прибутковості.

Отже, для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю на підприємствах України потрібно удосконалити нормативно-правову базу стосовно внутрішнього контролю, розробити стандарти внутрішнього контролю, які б регламентували його правильну організацію та ефективне проведення і дозволили б здійснити його автоматизацію.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підруч. / Білуха М. Т., Микитенко Т. В. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888 с.

2. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Б. Ф. Усач, Н. Г. Виговська. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 416 с.

3. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль як система / Т. А. Бутинець // Матеріали міжнародної наукової конференції "Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін", 7-8 жовтня 2010 р. – Полтава: ТОВ "АСМІ", 2010. – С. 386-389.

4. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – [3-тє вид, перероб. і доповн.] – К. : Знання, 2007. – 443 с.

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

6. Максімова В. Ф. Метод економічного контролю / В. Ф. Максімова // Проблеми науки. – 2005. – № 9 – С. 23-29.

7. Мамішев А. Зміст і призначення контролю в механізмі управління / А. Мамішев // Економіка, фінанси, право. – 2003. – № 3. – С. 23-26.

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

9. Пантелєєв В. П. Внутрішній аудит: [Текст] навч. посібник / В. П. Пантелєєв, М. Д. Корінько, В. О. Шевчук – К., 2006. – 247 с.

10. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація монографія / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.

11. Сонін О. Внутрішній контроль та внутрішній аудит – необхідність для компанії: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http: //www.cfin.ru.

12. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: підручник / Б. Ф. Усач. – [3-тє вид., переробл. і доп.] – К.: Знання-Прес, 2001. – 253 с.

13. Футоранська Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська// Фінансовий контроль. – 2006. – №2(31). – С. 20-24.

14. Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В. М. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №3. – С. 34-35.