

Вовчик Н. Л.,

аспірант, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

***Анотація.** У статті розкрито відмінності у тлумаченнях внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю та визначено їхнє функціональне призначення у системі управління підприємством. Внутрішній контроль розглянуто як засіб створення інформаційного забезпечення системи менеджменту, призначеного для прийняття своєчасних й ефективних управлінських рішень. Визначено основні структурні елементи системи внутрішнього контролю молокопереробних підприємств, його мету та завдання, спрямовані на встановлення достовірності інформації, відображеної у первинних документах, облікових реєстрах та звітності. Організаційно процес внутрішнього контролю витрат молокопереробних підприємств розділено на окремі послідовні стадії (початкову, дослідну, завершальну, моніторингову), кожна з яких включає ряд етапів із виконанням на них відповідних контрольних процедур. Запропоновано для досягнення мети внутрішнього контролю витрат діяльності використовувати ефективні методичні прийоми: документальні, фактичні, розрахунково-аналітичні, узагальнення й реалізації результатів контролю.*

Ключові слова: внутрішній контроль, внутрішній аудит, організація, стадія, методи, витрати.

Vovchik N. L.,

Postgraduate, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF EXPENDITURES INTERNAL CONTROL OF MILK PROCESSING ENTERPRISES

***Abstract.** The article reveals the differences in the interpretation of internal audit and internal control and their functional purpose in the enterprise's management system is determined. Internal control is considered as a tool for creating information support of management system, elaborated to make timely and effective management decisions. The basic structural elements of the internal control system of milk processing enterprises, its purpose and tasks, aimed at achievement the reliability of the information reflected in the primary documents, accounting registers and reporting, are determined. Organizationally, the process of expenditures internal control of milk processing enterprises is divided into separate consecutive stages (initial, experimental, final, monitoring), each of which includes a number of stages with the implementation of appropriate control procedures. It is proposed to use effective methodical approaches for achieving the goal of internal control over operating expenditures: documentary, factual, accounting and analytical, generalization and implementation of control results.*

Key words: internal control, internal audit, organization, stage, methods, expenditures.

JEL Classification: C82; L29; L66; M41

Постановка проблеми. Організація і методики контролю витрат, пов'язаних із виробництвом молочних продуктів, на сьогодні є достатньо важливою і не до кінця дослідженою ділянкою контрольної функції управління. Вирішення назрілих проблем децю ускладнюється через численні зміни законодавства, застосування різних підходів

до обліку витрат та калькулювання собівартості молочної продукції. З врахуванням цього під час удосконалення методики контролю витрат потрібно зосередитися на можливості отримання об'єктивної інформації, необхідної для ефективного управління виробничими витратами підприємства. З метою уникнення непродуктивних та підтвердження

достовірності понесених витрат потрібно посилити результативність внутрішнього контролю, у процесі організації та методиці проведення якого важливо врахувати зміни у нормативно-правовому регулюванні та структурі виробничо-господарських процесів молокопереробних підприємств, що відбулися останнім часом.

Загалом осучаснення системи внутрішнього контролю витрат орієнтоване на створення повноцінної і надійної інформаційної бази, необхідної для прийняття управлінських рішень усіма категоріями користувачів. Механізми контролю виробничих витрат, які використовуються на практиці, часто не виключають випадків спотворення показників собівартості продукції, а, відповідно, й результатів діяльності та реального фінансового стану підприємства. З урахуванням цього актуалізуються питання розробки сучасних і більш дієвих засобів та процедур діагностики виробничих витрат, характерних для країн-членів Європейського співтовариства та інших цивілізованих країн світу, які забезпечуватимуть інформаційне контрольне підґрунтя для менеджменту підприємств. Особливо це важливо у нинішніх умовах, коли Україна прагне стати повноцінним членом європейської спільноти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання організації і методики контролю перебували в полі наукових інтересів багатьох вітчизняних вчених, зокрема таких як: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Т. А. Бутинець, Н. Г. Виговська, Р. М. Воронко, Г. М. Давидов, А. Г. Загородній, Є. В. Калюга, М. Д. Корінько, А. М. Любенко, В. М. Мурашко, Л. В. Нападівська, В. П. Пантелєєв, О. А. Петрик, К. І. Редченко, В. С. Рудницький, О. І. Скаско та ін.

Значний внесок у розробку фундаментальних принципів та організаційно-методологічних засад контролю здійснили також зарубіжні вчені, зокрема: Р. Адамс, М. Альберт, В. Д. Андрєєв, Е. А. Аренс, І. А. Белобжецький, Дж. К. Лоббек, Е. Майєр, Дж. Робертсон тощо.

Разом з тим, оцінюючи вагомий науковий доробок вітчизняних і зарубіжних учених та практиків у вирішення проблем, які стосуються функціонування системи внутрішнього контролю підприємства, з огляду на значні зміни чинного законодавства, потребують вирішення проблеми вдосконалення організації і методики внутрішнього контролю витрат підприємств із виробництва молочної продукції.

Постановка завдання. Метою дослідження є наукове обґрунтування і розробка організаційних заходів й ефективних методик внутрішнього контролю витрат, які можуть бути дієвими й актуальними в умовах запровадження формування багатоваріантної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень в умовах наявних ресурсів і можливостей, а також для випадків невизначеності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз сучасної економічної літератури показав, що серед науковців немає чіткого розмежування термінів “внутрішній аудит” і “внутрішній контроль” з врахуванням того, що функції, які вони виконують, мають єдине спрямування. Водночас служби внутрішнього аудиту концентрують свою увагу на

дотриманні затверджених підприємством облікових правил, перевірці повноти і достовірності інформації бухгалтерського обліку, використаної для складання фінансової звітності. У зарубіжній практиці контролю використання категорії “внутрішній контроль” (“internal control”) асоціюється з оцінюванням ефективності системи внутрішнього контролю, яка включає багато елементів і охоплює всі організаційні взаємозв'язки підприємства. Щодо поняття “внутрішній аудит” (“internal audit”), то воно стосується у більшості випадків створення на підприємстві окремої служби внутрішнього аудиту із закріпленням її повноважень у спеціальному положенні про цю службу.

У міжнародних стандартах аудиту, зокрема МСА 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту”, дано трактування внутрішнього аудиту як діяльності з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю [12].

У визначеннях окремих науковців наявне отождошення внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю. Зокрема, С. М. Бичкова зазначає, що внутрішній аудит являє собою елемент системи внутрішнього контролю, організований керівництвом підприємства в цілях аналізу облікових та інших контрольних даних [3, с. 21]. Подібне до цього визначення внутрішнього аудиту дає А. С. Бакаєв, вважаючи, що це прийнята господарюючим суб'єктом в інтересах його учасників (засновників) та регламентована система контролю за підтриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та отримання іншої інформації, виконанням прийнятих в організації програм та планів у відповідності до законодавства при здійсненні господарських операцій [2, с. 15].

В економічному енциклопедичному словнику дано визначення, що “аудит внутрішній – форма внутрішнього контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, яку проводять штатні працівники, щоб допомогти керівникам ефективно виконувати свої функції. Основними завданнями внутрішнього аудиту є: 1) контроль за співвідношенням активів і пасивів підприємства; 2) підтвердження достовірності інформації, яку використовує керівництво для прийняття рішень; 3) аналіз ефективності системи внутрішнього контролю; 4) оцінка якості інформації, яку надають управлінські структури, тощо” [9, с. 33].

Щодо внутрішнього контролю, то при розгляді його суті також відсутня єдина позиція, яка б визначала це поняття, оскільки науковці не завжди вказують, яким чином можна забезпечити ефективність його здійснення. Акцентуючи увагу на меті й завданнях внутрішнього контролю, багато науковців характеризують його як систему спостереження і перевірки процесу функціонування певного об'єкта з метою забезпечення додержання законності та встановлення відхилень від заданих параметрів [5, 11, 13].

Інша частина науковців розглядає внутрішній контроль як контрольні функції чи процедури, що здійснюються власниками у відповідності до чинного законодавства й інших документів [1, 4].

Окрім вчені вважають внутрішній контроль системою спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням і встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт [7, 10, 14].

Спільною характеристикою у визначеннях більшості вчених є те, що внутрішній контроль трактується як інструмент управління з безперервним процесом, який здійснюється власниками, керівниками, обліковими, фінансовими, економічними та іншими функціональними чи спеціалізованими підрозділами підприємства з метою перевірки достовірності, законності, доцільності й ефективності використання всіх видів ресурсів у процесі фінансово-господарської діяльності та відповідності функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням. Завданням внутрішнього контролю є своєчасне виявлення відхилень і недоліків та розробка заходів щодо їх усунення й недопущення у майбутньому.

Внутрішній контроль зосереджується на створенні інформаційного забезпечення системи менеджменту, необхідного для прийняття своєчасних й ефективних управлінських рішень, спрямованих на окремі види діяльності підприємства, структурні одиниці та їх працівників. Тому заслуговує на увагу визначення, що внутрішній контроль – це система спостереження і перевірки законності та економічної доцільності здійснення господарських операцій, збереження та раціонального використання всіх видів ресурсів, виконання працівниками своїх функціональних обов'язків з метою своєчасного виявлення недоліків та застосування заходів щодо їх усунення шляхом управлінського впливу на керований об'єкт, запобігання кризовим явищам і забезпечення ефективного ведення бізнесу [6, с. 377].

Для визначення сфери застосування контролю загалом і внутрішнього контролю зокрема доцільно звернутися до характеристик, які надають їм стандарти INTOSAI. За цими стандартами термін “контроль” (“control”) асоціюється з аналізом та оцінкою діяльності особами, які є частиною структури, відповідальною за цю діяльність. А термін “внутрішній контроль” (“internal control”) ідентифікується як інтегрований процес, який здійснюється керівництвом об'єкта та персоналом і створюється щодо ризиків і забезпечення раціональної гарантії того, що у виконанні місії об'єкта було досягнуто такі загальні цілі: діяльність проводилася належно, етично, економічно, ефективно та результативно, виконувалися зобов'язання щодо відповідальності, було дотримано відповідні закони та регуляторні акти, а також ресурси було захищено від втрат, неправильного використання і пошкодження [8, с. 33-34].

Спрямування економічного розвитку економіки України у напрямку інтеграції в європейське і світове співтовариство вимагає узгодження національного законодавства з міжнародними принципами і правилами ведення бізнесу. Все це у повній

мірі стосується і гармонізації з кращою міжнародною практикою організаційно-методологічних засад контролю. Через це важливе значення мають вивчення й оцінка передового зарубіжного досвіду щодо наукового й нормативно-правового визначення внутрішнього контролю та практичної його організації.

Дослідження показують, що країни з розвинутою ринковою економікою більше уваги приділяють впровадженню ефективних механізмів контролю, в яких чітко визначені принципи його дії, елементи, середовище, повноваження та відповідальність суб'єктів із спрямуванням на створення гнучких моделей контролю для забезпечення потреб управлінського персоналу [8, с. 36].

Маючи ряд відмінностей, внутрішній контроль і внутрішній аудит є важливими взаємопов'язаними між собою елементами загальної системи контролю, оскільки дієва система внутрішнього контролю створює умови запобігання недолікам у процесі проведення операцій та сприяє підвищенню ефективності господарської діяльності. А це дає змогу сконцентрувати зусилля служби внутрішнього аудиту на вирішенні інших важливих контрольних завдань – забезпеченні достовірності показників фінансової звітності, оцінки фінансового стану підприємства, управління ризиками тощо. Тому чітке розмежування функцій внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту буде запобігати їхньому дублюванню і повинно бути передбачено у внутрішніх регламентах підприємства (положеннях, інструкціях, рекомендаціях).

Система внутрішнього контролю молокоперобних підприємств включає внутрішній контроль і внутрішній аудит як його форму, основні структурні елементи яких зображені на рис. 1.

Внутрішній контроль має рекомендаційний характер і організують його за згодою власників й вищого керівництва, виходячи з економічної доцільності та фінансових можливостей підприємства. Разом з тим, дослідження діяльності молокоперобних підприємств показало, що у випадку відсутності служб внутрішнього контролю вони втрачають можливість оперативно відслідковувати і попереджувати різні правопорушення, забезпечувати економічну доцільність здійснення господарських операцій, запобігати нарахуванню фінансових санкцій.

Базове призначення внутрішнього контролю згідно з європейськими нормами полягає у відповідальності керівництва за раціональне управління та стабільний розвиток підприємства у цілому. Для забезпечення цього керівництво здійснює організацію і планування діяльності, побудову раціональної структури системи внутрішнього контролю, моніторинг функціонування цієї системи та управління ризиками для отримання достатньої впевненості у тому, що мета і стратегічні цілі діяльності підприємства будуть досягнуті, а управлінські рішення, у тому числі і щодо розпорядження фінансовими ресурсами, будуть виконуватися з дотриманням принципів законності, прозорості, ефективності, економічності та результативності.

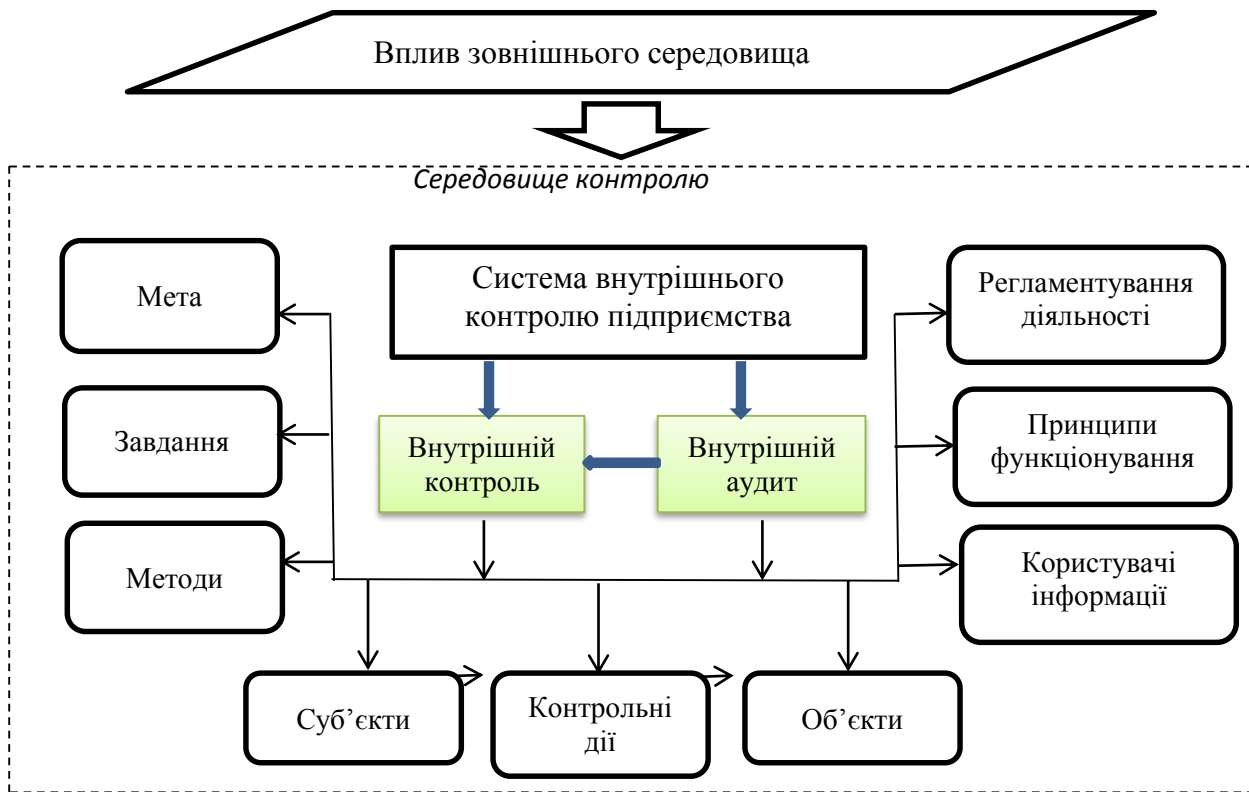


Рис. 1. Основні елементи системи внутрішнього контролю молокопереробних підприємств*

*Джерело: розроблено автором

Для оцінки надійності функціонування та ефективності системи внутрішнього контролю та виконання інших завдань нами запропоновано створювати на середніх і великих підприємствах молокопереробної галузі службу внутрішнього контролю (аудиту) із закріпленням її прав та обов'язків у відповідному положенні про цю службу. Така служба повинна мати безпосереднє підпорядкування власнику (керівництву) підприємства та бути незалежною щодо економічних, облікових, збутових та інших його підрозділів. Лише за таких умов можуть бути гарантовані ефективна робота та реальний результат діяльності служби внутрішнього контролю (аудиту).

Внутрішній контроль витрат є важливим з позиції оцінювання законності їх здійснення та дотримання чинного законодавства з метою уникнення фінансових санкцій у випадку заниження фінансового результату до оподаткування через завищення величини непродуктивних витрат, віднесених до собівартості продукції (робіт, послуг). Відсутність такого контролю може спричинити погіршення фінансового становища підприємства.

Метою внутрішнього контролю витрат діяльності молокопереробних підприємств є встановлення достовірності інформації щодо законності, об'єктивності, повноти показників, відображених у первинних документах, облікових реєстрах та звітності, які характеризують витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Основними завданнями внутрішнього контролю витрат є:

- підтвердження законності здійснення, правильності визнання, оцінки й документування витрат діяльності;
- встановлення достовірності фіксації даних про витрати в інформаційній обліковій системі;
- відстеження взаємозв'язків між витратами, обсягами діяльності й фінансовими результатами та порядку відображення цих показників у внутрішній і зовнішній звітності підприємства;
- створення повного та якісного інформаційного забезпечення для проведення економічного аналізу витрат та прийняття ефективних управлінських рішень щодо витрачання ресурсів.

Внутрішній контроль є важливою функцією управління витратами молокопереробних підприємств і найбільшу результативність та ефективність від діяльності служби внутрішнього контролю можна отримати за умови системного підходу до організації цього контролю.

Для забезпечення ефективного і своєчасного виконання завдань внутрішнього контролю витрат необхідно вибудувати раціональний підхід до організації і методики цього контролю. Сам процес внутрішнього контролю передбачає узгоджену послідовність контрольних дій, які здійснюються для досягнення поставленої мети. Організаційно процес внутрішнього контролю витрат молокопереробних підприємств передбачає поділ на окремі послідовні стадії – початкову, дослідну, завершальну, моніторингову. На кожній з цих стадій застосовуються певні процедури для впорядкування процесу контролю і методичні прийоми для

вивчення об'єкта дослідження, які у сукупності визначають методикку внутрішнього контролю.

Виходячи з цього і враховуючи специфіку діяльності підприємств молокопереробної галузі, нами запропоновано організаційно-методичну концепцію внутрішнього контролю витрат, зображену на рис. 2.

На початковій стадії відбувається здійснення ряду організаційних дій, спрямованих на встановлення цільового спрямування внутрішнього контролю витрат, визначення суб'єктів і об'єктів, інформаційного забезпечення й програмно-методичних підходів до його проведення. У зв'язку з цим початкову стадію ще називають організаційною і вона включає такі етапи:

- визначення мети внутрішнього контролю (виявлення достовірності облікової і звітної інформації щодо оцінки, реєстрації та віднесення витрат до відповідних об'єктів обліку);

- постановка завдань внутрішнього контролю (запобігання незаконним та економічно недоцільним витратам підприємства, забезпечення раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, контроль за збором, узагальненням та систематизацією інформації про витрати в обліку й звітності, формування якісних та своєчасних даних для прийняття управлінських рішень щодо витрат);

- встановлення суб'єктів внутрішнього контролю та їх повноважень (суб'єкти організації внутрішнього контролю (власники або уповноважені ними органи, вище керівництво), суб'єкти здійснення внутрішнього контролю (керівники виробничих, облікових, економічних, контрольно-аналітичних підрозділів та їх працівники);

- ідентифікація об'єктів внутрішнього контролю (дотримання вимог нормативно-правових актів у процесі здійснення витрат; правильність фіксації даних про витрати у первинних документах; підтвердження фактів використання ресурсів підприємства з дотримання встановлених норм і правил; правильність розподілу і групування витрат за видами продукції та розрахунку фактичної собівартості готових виробів; раціональність методики синтетичного та аналітичного обліку витрат; достовірність показників щодо витрат у внутрішній й фінансовій звітності);

- підготовка інформаційного забезпечення внутрішнього контролю витрат (нормативно-правове (законодавчі акти, інструктивні матеріали, які визначають правила визнання, оцінки й обліку витрат та калькулювання собівартості); фактографічне (планові і нормативні показники за витратами, первинні документи з відображення виникнення витрат та їх розподілу, облікові реєстри; внутрішня і фінансова звітність про здійснені витрати та аналітичні довідки; документи результатів раніше проведеного зовнішнього і внутрішнього контролю витрат));

- підбір методичних прийомів внутрішнього контролю витрат (документальні (нормативно-правова, формальна, логічна, арифметична, зустрічна і взаємна перевірка), фактичні (анкетування, спостереження, інвентаризація, службове розслідування),

розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки), узагальнення й реалізації результатів контролю);

- підготовка класифікатора типових порушень під час здійснення та відображення витрат;

- розробка програми внутрішнього контролю витрат (визначення переліку контрольних процедур, часу на їх здійснення та виконавців).

Дослідна стадія внутрішнього контролю витрат включає безпосереднє використання методичних прийомів і здійснення контрольних процедур, спрямованих на створення достатньої доказової бази щодо законності їх здійснення, раціональності облікової політики, правильності документування й достовірності відображення в обліку і звітності. Через це дану стадію ще називають методичною. Етапами дослідної стадії є такі:

- вивчення установчих, розпорядчих документів та облікової політики підприємства щодо витрат;

- перевірка первинних документів, які підтверджують виникнення витрат;

- інвентаризація наявних ресурсів та встановлення порядку їх витрачання;

- контроль правильності синтетичного та аналітичного обліку витрат;

- встановлення достовірності даних про витрати в управлінській і фінансовій звітності;

- виявлення фактів порушень та відхилень від нормативно-правових й внутрішніх регулятивних актів щодо визнання, документування, відображення витрат в обліку і звітності.

На завершальній стадії здійснюються групування та узагальнення отриманих результатів контролю витрат, аналітичні розрахунки й оцінки з метою відображення їх у підсумковому документі контролю (акті). Важливою на цій стадії є розробка механізмів усунення недоліків і відхилень. Тому основними етапами завершальної або результативної стадії внутрішнього контролю витрат є:

- групування проміжних результатів контролю витрат у робочих документах;

- аналітична оцінка, встановлення причин й винуватців виявлених недоліків та відхилень щодо витрат і їх впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства;

- узагальнення результатів контролю витрат та підготовка підсумкового документа (акта);

- розробка та реалізація заходів, спрямованих на усунення недоліків і відхилень.

Щодо моніторингової стадії, то вона передбачає спостереження за процесом ліквідації порушень та недоліків і виконання заходів, розроблених за підсумками контролю. До етапів моніторингової стадії відносяться:

- моніторинг процесу усунення виявлених порушень та недоліків;

- наступна перевірка виконання заходів, прийнятих за підсумками контролю витрат щодо профілактики і недопущення порушень і відхилень у майбутньому.

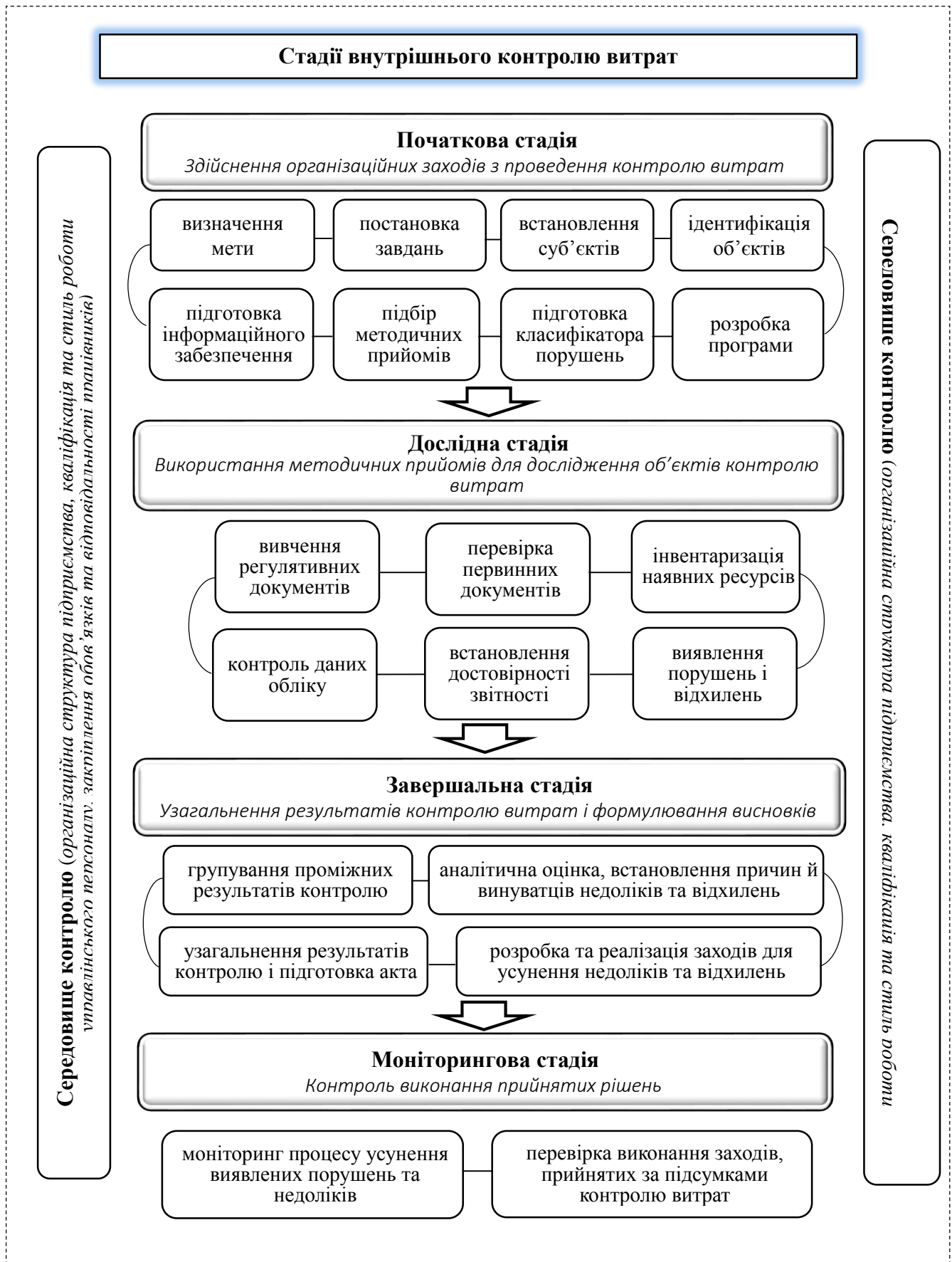


Рис. 2. Організаційно-методична концепція внутрішнього контролю витрат молокопереробних підприємств*

*Джерело: розроблено автором

Організація внутрішнього контролю витрат молокопереробних підприємств передбачає ряд процедур, які зазначаються у програмі:

- визначення переліку нормативно-правових актів, які регулюють питання обліку і контролю витрат діяльності;
- перевірка правильності фіксації витрат у первинних документах, їх подальшого накопичення та списання;
- встановлення правильності здійснення обліку фактичних витрат і подальшого включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з обраним на підприємстві методом обліку витрат та калькулювання;
- перевірка обґрунтованості прийнятого на підприємстві методу калькулювання;
- встановлення раціональності обраного методу розподілу непрямих витрат та відповідності його прийнятій обліковій політиці;
- вивчення правильності та ефективності процесу планування величини прямих витрат, що зараховуються до собівартості продукції (робіт, послуг) та вибору ставок розподілу накладних витрат;
- перевірка правильності нагромадження, розподілу і списання загальновиробничих витрат;
- встановлення правильності відображення адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;
- перевірка правильності накопичення й списання витрат фінансової, інвестиційної діяльності та від надзвичайних подій;
- підтвердження законності й правильності бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із витратами діяльності;
- встановлення повноти, правильності і достовірності відображення інформації про витрати діяльності у звітності підприємства.

Методика внутрішнього контролю витрат молокопереробних підприємств полягає у здійсненні контрольних процедур з метою отримання даних про відхилення у витрачаннях ресурсів, встановлення причин відхилень та відповідальних за це виконавців, визначення наступних дій для усунення причин відхилень та розробки заходів, спрямованих на нормалізацію виробничих процесів.

В якості методів внутрішнього контролю витрат молокопереробних підприємств використовують прийоми, які дають змогу встановити правильність документування понесених витрат із дотриманням при цьому юридичних, формальних, логічних, арифметичних й інших вимог при їх оформленні. Фактичні методи забезпечують перевірку реальної наявності сировини і матеріалів, спостереження за процесом використання їх у виробництві молочної продукції, а також розслідування фактів відхилень від норм і зловживань. *Розрахунково-аналітичні прийоми* дають змогу виявити певні закономірності у поведінці витрат, встановити фактори впливу на них (економічний аналіз) з метою оптимізації витрат та розробки моделей (економіко-математичні методи) їх прояву в умовах прогнозованого випуску

продукції й оцінки ризиків внутрішнього й зовнішнього середовища. *Узагальнення результатів контролю та систематизація виявлених недоліків здійснюється з метою складання акта перевірки, розробки заходів із профілактики порушень і зловживань, прийняття управлінських рішень і контролю за їх виконанням.*

Таким чином, процес організації внутрішнього контролю витрат діяльності молокопереробних підприємств передбачає ряд послідовних етапів, які стосуються раціонального планування й проведення контрольних заходів, спрямованих на перевірку правильності відображення в обліку і звітності підприємства інформації про витрати діяльності зі складанням підсумкового документа та наданням рекомендацій керівництву щодо їх оптимізації. Послідовне застосування методичних процедур внутрішнього контролю витрат забезпечує виконання визначених для нього завдань, які стосуються встановлення достовірності та економічної доцільності фактів витрачання ресурсів підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Отже, розглянута організаційно-методична концепція внутрішнього контролю витрат передбачає вдосконалення організаційних заходів та контрольних процедур щодо підконтрольних об'єктів зі сторони суб'єктів контролю за визначеним алгоритмом дій. Це дає змогу раціонально використовувати час на проведення внутрішнього контролю операцій, пов'язаних із витрачанням ресурсів, оперативно реагувати на відхилення від визначених норм та правил і впроваджувати дієві механізми запобігання порушенням та недолікам у процесі господарювання.

Ефективність внутрішнього контролю витрат потрібно оцінювати не стільки за інтенсивністю контрольних заходів, проведених працівниками цієї системи, та кількістю виявлених недоліків і сум завданих через них збитків, як за спроможністю менеджерів різних рівнів запобігати таким негативним явищам через механізми превентивних заходів. Тому важливим напрямом досліджень є розробка і вдосконалення методів оцінки ефективності системи внутрішнього контролю за умов поточної діяльності та моделювання стратегії розвитку підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Андреев В. Д. Внутренний аудит / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
2. Бакаев А. С. Бухгалтерские термины и определения / А. С. Бакаев. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 160 с.
3. Бычкова С. М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С. М. Бычкова. – СПб. : Лань, 2000. – 318 с.
4. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир, 2008. – № 2(44). – С. 31-42.

5. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посіб. / С. В. Свірко, І. О. Кондратюк, О. О. Дорошенко, Н. М. Старченко; [передм. Т. І. Єфименко]. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 944 с.

6. Воронко Р. М. Внутрішній контроль як невід’ємна складова системи управління підприємств та організацій споживчої кооперації / Р. М. Воронко // Науковий вісник Ужгородського університету. – Ужгород : Видавництво УжНУ “Говерла”, 2015. – Вип. 1 (45). Т. 2. – С. 376-381.

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

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

9. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. Т. 1 / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій; [за ред. С. В. Мочерного]. – Львів : Світ, 2005. – 616 с.

10. Загородній А. Г. Облік і аудит : термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. – Львів : Центр Європи, 2002. – 671 с.

11. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія / М. Д. Корінько. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.

12. Міжнародний стандарт аудиту 610 “Використання результатів роботи внутрішнього аудитора” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

13. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : навч. посіб. / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук. – К., Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 311 с.

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

REFERENCES

1. Andreev, V. D. (2003), *Vnutrennyj audyt, Fynansy y statystyka*, Moscow.

2. Bakaev, A. S. (2002), *Bukhhalterskiye termyny y opredeleniya*, Bukhhalterskiy uchet, Moscow.

3. Bychkova, S. M. (2000), *Audytorskaia deiatel'nost'*. Teoriya y praktyka, SPb.

4. Butynets', T. A. (2008), *Vnutrishnij kontrol': sut' i zmist*, Visnyk Zhytomyr'skoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Ekonomichni nauky, vol. 2(44), pp. 31-42.

5. Svirko, S. V. (2012), *Bukhhalters'kiy oblik i kontrol' u konteksti Biudzhethnoho kodeksu Ukrainy* : navch. posib., Akad. fin. upravlinnia, Kyiv.

6. Voronko, R. M. (2015), *Vnutrishnij kontrol' iak nevid'iemna skladova systemy upravlinnia pidpriemstv ta orhanizatsij spozhyvchoi kooperatsii*, Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho universytetu, vol. 1 (45), pp. 376-381.

7. Honcharuk, Ya. A. (2007), *Audyt : navch. posib.*, [3 nd ed], Znannia, Kyiv.

8. Hutsalenko, L. V. (2014), *Vnutrishn'ohospodars'kiy kontrol' : navch. posib.*, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv.

9. Mochernyj, S. V. (2005), *Ekonomichnyj entsyklopedychnyj slovnyk*, Svit, L'viv.

10. Zahorodnij, A. H. (2002), *Oblik i audyt : terminolohichnyj slovnyk*, Tsentr Yevropy, L'viv.

11. Korin'ko, M. D. (2007), *Kontrol' ta analiz diial'nosti sub'iektiv hospo-dariuvannia v umovakh ii dyversyfikatsii: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia* : monohrafiia, DP “Inform.-analit. ahentstvo”, Kyiv.

12. Mizhnarodnyj standart audytu 610 “Vykorystannia rezul'tativ roboty vnutrishn'oho audytora”, available at : <http://www.minfin.gov.ua>.

13. Murashko, V. M. (2001), *Kontrol' i reviziia finansovo-hospodars'koi diial'nosti* : navch. posib., Akademiia DPS Ukrainy, Kyiv.

14. Napadovs'ka, L. V. (2000), *Vnutrishn'ohospodars'kiy kontrol' v rynkovij ekonomitsi* : monohrafiia, Nauka i osvita, Dnipropetrovs'k.

Стаття надійшла до редакції 18 січня 2019 р.