

## ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

*Розглянуто організаційні підходи до формування системи внутрішнього контролю в залежності від розмірів підприємства, його структури та галузевої спрямованості*

**Ключові слова:** система внутрішнього контролю, процес контролю, контрольні дії, вузловий контроль, служба внутрішнього аудиту

**Постановка проблеми.** Управління будь-яким підприємством включає контроль господарських операцій, що відбуваються у ході здійсненні кругообігу капіталу.

Перехід України до ринкових відносин у сфері господарювання суттєво змінив функції управління: бухгалтерський облік і контроль. З'явилися нові працівники, спеціально зайняті управлінням і аудитом, що відображає якісні зміни в розподілі праці. У процесі виробництва зміст управлінсько-контрольної роботи дедалі ускладнюється, оскільки по-іншому відбувається розподіл праці між працівниками, зайнятими в управлінні. Відповідно, в ринковій економіці виникнення та розвиток функцій управління є неминучим наслідком зростання, розподілу і кооперації праці в системі суспільного виробництва.

Метою діяльності суб'єкта господарювання (суб'єкта підприємницької діяльності) є одержання прибутку, що залежить від ефективного управління, зокрема здійснення контролю. Для цього менеджерам необхідна точна, своєчасна, детальна та достовірна інформація про результати господарювання. Відповідно до цього повинні бути забезпечені процес контролю та фіксації отриманих результатів для впевненості у виконанні запланованих дій і досягненні очікуваних результатів. Майбутній прибуток залежить від правильної організації виробництва продукції, її реалізації, налагодження достовірного бухгалтерського обліку та ефективної організації системи внутрішнього контролю (далі – СВК).

Увага менеджменту перемістилася з визначення собівартості продукції або послуг на підтримку й розвиток системи управління і контролю витрат. Функціонування суб'єктів господарювання передбачає наявність системи контролю за їх діяльністю. Контроль полягає в накопиченні інформації, спостереженні та перевірці відповідності реального ходу господарювання та розвитку об'єкта управління запланованому. Мета суб'єкта контролю полягає у визначенні відхилень в процесі господарювання від встановлених завдань, оцінці відповідності діяльності чинному законодавству, включаючи організаційно-розпорядчі документи.

**Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблем господарського контролю, а зокрема внутрішнього, присвячено багато праць українських і російських науковців: В.Д. Андреева, М.Т. Білухи, В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутиця, Б.І. Валуєва, Є.В. Калюги, М.Д. Корінька, В.Ф. Максимової, В.П. Пантелеєва, С.М. Петренко, О.А. Петрик, В.С. Рудницького, Я.В. Соколова, Л.О. Сухаревої, В.О. Шевчука.

Відзначаючи цінність отриманих науковцями результатів, слід зауважити, що дослідження, присвячені комплексному вивченню проблем внутрішнього контролю, знаходяться на недостатньо розвинутому рівні. Залишається недослідженою низка питань організаційного характеру щодо формування системи внутрішнього контролю, його місця в ефективному господарюванні та соціальному захисті працюючих.

**Викладення основного матеріалу.** Завданнями створення на підприємстві СВК є: забезпечення реалізації місії та цілей створеного підприємства, його розвитку на довгострокову перспективу; здійснення ефективної господарської діяльності; дотримання чинного законодавства країни та політики підприємства; забезпечення повного збереження, дбайливого

використання й примноження майна власника, а також процесу прийняття ефективних управлінських рішень; задоволення потреб працюючих та їх соціальний захист.

Під СВК, зазвичай, розуміють внутрішній порядок, правила та процедури здійснення контролю, встановлені підприємством для досягнення поставленої мети – стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, виявлення та попередження фактів безгосподарності, фальсифікації обліку й звітності, проявів шахрайства тощо.

Загальне управління і контроль діяльності є бізнес-філософією менеджменту ресурсів підприємства й тих видів діяльності, в ході яких ці ресурси споживаються. Контроль концентрується на причинах, що призводять до зміни прибутку в ході діяльності підприємства, і базується на розвитку стратегії менеджменту задля оптимізації витрат.

СВК складається з таких елементів: суб'єкти, об'єкти, предмет, методи й способи контролю, етапи процесу, порядок прийняття управлінських рішень за його результатами.

Внутрішній контроль спрямований на забезпечення максимального надходження коштів та оптимізацію їх використання. Водночас, контроль власника, який є переважно відомчим, спрямований на мінімізацію витрат і максимізацію прибутку.

СВК повинна бути ефективною та надійною для своєчасного виявлення та передбачення господарських проблем, що забезпечить оперативне реагування на них; нагляду за роботою підрозділів та захисту майнових прав працівників, який повинен мати постійний характер; об'єктивної оцінки ступеня впливу важливих детермінант макроекономічного й мікроекономічного характеру з метою підвищення ефективності та якості господарювання; виявлення причин, джерел і умов, що спричиняють виникнення втрат, недостач, розкрадань для прийняття своєчасних рішень щодо профілактики негативних явищ, забезпечення збереження майна власника; використання новітніх технологій та методик контролю, що дасть можливість прискорити застосування процедур контролю, ухвалювати якісні управлінські рішення; запобігання істотних помилок, перекручувань в оформленні й відображенні в обліку операцій, що сприятиме забезпеченню різних категорій користувачів достовірною інформацією; розробку заходів для попередження виникнення господарських порушень.

Система бухгалтерського обліку підприємства має "оберігати" підприємство від безгосподарності, розкрадання, втрат, перевитрат, помилок, шахрайства та наголошувати на таких фактах, які відображають господарські операції, застосовуючи відповідні методи внутрішнього контролю. Так стверджують більшість науковців нашого фаху. Але насправді – це не так. Бухгалтерський облік вирішує не всі проблеми внутрішнього контролю, а лише його частину<sup>1</sup>.

Процес внутрішнього контролю – це, з одного боку, прийняття, встановлення та впровадження стандартів, норм, нормативів, вимірювання та оцінка фактичного стану господарювання, його результатів та відхилення

<sup>1</sup> Не всі ФГЖ відображаються в обліку, тобто вони не охоплюються та не контролюються системою обліку.

від чинних стандартів; з іншого – порядок відстеження ходу виконання прийнятих управлінських рішень та оцінки досягнутих результатів у ході їх виконання. Саме наслідки контролю є підставою коригування ухвалених раніше управлінських рішень за умови виявлення відхилень в ході їх реалізації.

З огляду на важливість цієї проблеми, слід зазначити, що внутрішній контроль здійснюється на основі різноманітної інформації про функціонування об'єкта управління і покликаний забезпечувати єдність управлінських рішень та їх реалізації, тобто весь процес управління. Особливо бухгалтерський облік цю місію забезпечити не в змозі. Тому С.М. Петренко запропонувала ідею створення інформаційно-аналітичних центрів у системі внутрішнього контролю, "в якій формується інформація про результати функціонування основних бізнес-рішень підприємства для здійснення внутрішнього контролю й прийняття рішень відповідно до певних завдань управління" [9, с. 27].

СВК на підприємстві будується за ієрархічним підходом, тобто внутрішній контроль реалізується на різних рівнях управління. На вищому рівні суб'єктом його організації є власник, а реалізація контрольних функцій здійснюється спеціальною службою внутрішнього аудиту; на рівні підприємств, що входять до складу холдингів, промислово-фінансових груп (далі – ПФГ), об'єднань – суб'єктом організації є керівництво підприємства, а реалізація контрольних функцій здійснюється менеджерами структурних підрозділів апарату управління підприємства, керівництвом виробництв, цехів, майстерень тощо.

Особливістю внутрішнього контролю є те, що він діє в момент здійснення і документального оформлення різних господарських операцій (навіть тих, які не знаходять відображення в бухгалтерському обліку), що дозволяє своєчасно попередити порушення та оперативно вживати заходи щодо їх усунення, відкоригувати відхилення, визначати загальні результати діяльності підприємства та його окремих підрозділів. СВК, як пропонує С.М. Петренко, не може створювати будь-яких інформаційно-аналітичних центрів. Це може зробити суб'єкт внутрішнього контролю, але на більшості підприємств їх сотні. Як це зробити?

Форми організації внутрішнього контролю залежать від багатьох чинників, перш за все, від розмірів підприємства, його структури, галузевої спрямованості. На великих підприємствах контрольні функції можуть бути покладені на самостійні структурні підрозділи, наприклад, відділи внутрішнього аудиту, фінансів, планування тощо. На малих і середніх підприємствах, що не мають самостійних служб контролю, відповідні функції виконують бухгалтери, плановики, інвентаризаційна комісія, інженери та інші уповноважені керівником (засновником) підприємства особи.

Залежно від охоплюваної контролем сфери управлінської діяльності, його цілей і завдань розрізняють наступні види контролю: бухгалтерський, адміністративний, фінансовий, екологічний, техніки безпеки тощо.

Завдяки правильно організованому контролю в бухгалтерському обліку повинні відобразитися лише достовірні дані. Звідси слідує, що сфера перевірки аудитором<sup>2</sup> фінансової звітності повинна охоплювати також дії СВК, яка безпосередньо пов'язана із системою бухгалтерського обліку, забезпечує ретельність і достовірність відображених в обліку даних.

Перевірку ефективності функціонування СВК називають перевіркою відповідності (наприклад, відповідності прийнятним положенням, діючим нормам тощо).

Внутрішній аудит у системі холдингу, ПФГ, тресту, синдикату здійснюється штатними працівниками, які підпорядковуються засновнику, керівнику чи президенту. Їх діяльність не ліцензується, а регулюється локальними нормативними актами відповідного підприємства. Роль і функції внутрішнього аудиту визначаються керівництвом (засновниками) підприємства. Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути досить різними і широкими та змінюватися залежно від вимог керівництва (засновників). Ось, у чому полягає різниця між внутрішнім аудитом і внутрішнім контролем.

Функції внутрішніх аудиторів на великих підприємствах виконують, як правило, служби (відділи) внутрішнього аудиту або контрольно-ревізійні групи (відділи). У їх обов'язки входить перевірка:

- системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю;
- правильності укладання господарських договорів і дотримання умов їх виконання;
- дотримання положень нормативно-правових і локальних актів, облікової політики та Статуту підприємства;
- ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, дотримання чинного законодавства з питань формування та застосування цін і тарифів, дотримання розрахунково-платіжної дисципліни, своєчасності розрахунків із бюджетом за податками й різними платежами;
- підприємницької діяльності всіх структурних підрозділів;
- наявності, використання, правильності оцінки майна, забезпечення його збереження та відшкодування заподіяної шкоди;
- наявності (виявлення) резервів підвищення ефективності діяльності підприємства.

Аудитори служби внутрішнього контролю виконують й інші завдання, обумовлені специфікою видів діяльності підприємства та вказівками керівництва.

Внутрішній аудит здійснюється з метою контролю ефективності підприємницької діяльності всіх структурних підрозділів і підприємства в цілому, та як найважливіше джерело інформації про їх діяльність дозволяє ухвалювати оптимальні управлінські рішення. Одночасно аудит забезпечує захист законних майнових інтересів підприємства і її власників (акціонерів).

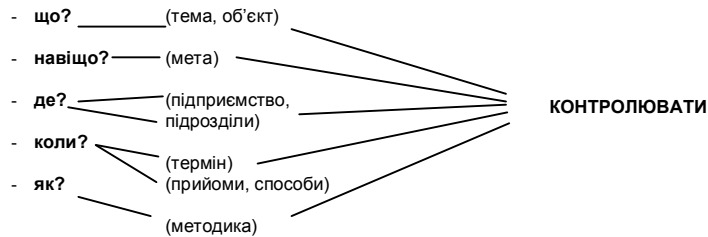
Права контролерів служби внутрішнього контролю встановлюються положеннями про відділи/служби, права внутрішніх аудиторів – посадовими інструкціями, що затверджуються керівником підприємства.

Кваліфікаційні характеристики і посадові обов'язки фахівців з аудиту наведені у кваліфікаційному довіднику посад службовців. Враховуючи той факт, що на окремих підприємствах функції фахівців із внутрішнього аудиту можуть бути покладені на бухгалтерів, ревизорів, інших посадових осіб, при розробці посадових інструкцій для вищезгаданих працівників у них необхідно включити обов'язки, що покладаються на внутрішнього аудитора.

Кожна людська дія, яка виконується обдумано, завжди передбачає підготовчі дії або планування з метою досягнення поставленої мети. Перш ніж приступити до такої прозаїчної дії, як забиття цвяха, необхідно обдумати процес, який би відповідав на питання: навіщо, де, чим, як буде забиватися цей цвях. Отже, найважливішими є всебічні підготовчі дії до початку будь-якого важливого й складного процесу, яким є контроль.

Підготовчі дії щодо процесу внутрішнього контролю повинні давати можливість ще до початку його здійснення отримати відповіді на питання:

<sup>2</sup> На великих підприємствах, де є десятки самостійних структурних підрозділів, аудитори дійсно перевіряють їх діяльність. Це є внутрішньосистемний контроль.



Робота над отриманням відповіді на ці питання є практичним впровадженням у контрольно-ревізійну діяльність принципів найбільш ефективних процедур, які для дієвого контролю означають виконання завдань у найкоротший термін, з найменшою кількістю залучених сил і засобів. Практика доводить, що від підготовчих дій значною мірою залежить спрощення техніки і технології здійснення контролю.

Процес контролю, зазвичай, поділяється на три етапи:

1) підготовка здійснення контролю, або так зване передконтрольне дослідження;

2) проведення контрольних дій (застосування контрольних процедур);

3) реалізація дій (післяконтрольні процедури).

План контролю за предметною ознакою може складатися в довільній кількості пунктів. Основними реквізитами плану контролю є: тема (суб'єкт) контролю; обґрунтування вибору теми контролю; мета контролю (ставиться суб'єктом!); головні питання, що підлягатимуть контролю; період здійснення контролю; суб'єкти (елементи) для контролю; виконавці і час виконання; методи й техніка здійснення контролю.

Добре відпрацьований план контролю повинен передбачати контроль проблемних ділянок підприємства, а також охоплювати перевіркою (у відповідному періоді) всі об'єкти, забезпечувати ефективне використання сил і засобів.

Тематику контролю слід зосереджувати на основних питаннях, необхідних і можливих для контролю, звертаючи увагу на доступність інформації, час, який витрачається на здійснення контролю. Правильно проведена підготовка до здійснення контролю дає можливість: вміло відібрати важливі справи й свідомо

відмовитися від незначних, досягнути поставленої перед суб'єктом контролю мету, охоплюючи безпосередніми контрольними діями меншу кількість об'єктів, а також зменшити час на виконання цих дій. Фахівці з контролю повинні мати спеціально розроблені методики перевірки окремих і найбільш важливіших об'єктів.

Методики слід опрацьовувати так, щоб вони були конкретною допомогою для контролерів під час дослідження питань, зазначених у плані контролю. Але мова йде не про вказівки, що стосуються загальних принципів, процесу контролю, наприклад, принципів документування або дії в типових ситуаціях контролю, знання яких є обов'язковою умовою контролерів, а про розробку оптимального способу досягнення мети суб'єкта контролю з конкретної теми або об'єкта, задіяного у системі господарювання.

Приймаючи до уваги складність і різноманітність здійснення господарських явищ, велику кількість осіб, задіяних у цьому процесі, було б доцільним і можливим, щоб методичні розробки були описом особливих контрольних дій. Бажано, щоб вони уточнювали певну систему досліджуваних проблем, які впливають із завдань контролю:

– ієрархія проблем і складних подій, яким потрібно приділити особливу увагу;

– об'єктні та предметні зв'язки, які повинні бути в контрольних дослідженнях;

– причини і наслідки, що впливають у результаті контролю, які потрібно підтвердити або спростувати;

– "попереджувальні" вказівки із обґрунтуванням виявлених недоліків.

Наведені елементи не є вичерпними, вони лише показують, на скільки суттєвою є розробка методик для теми, сфери і меж контролю. Для відображення цього процесу слугує відповідна модель (рис. 1).

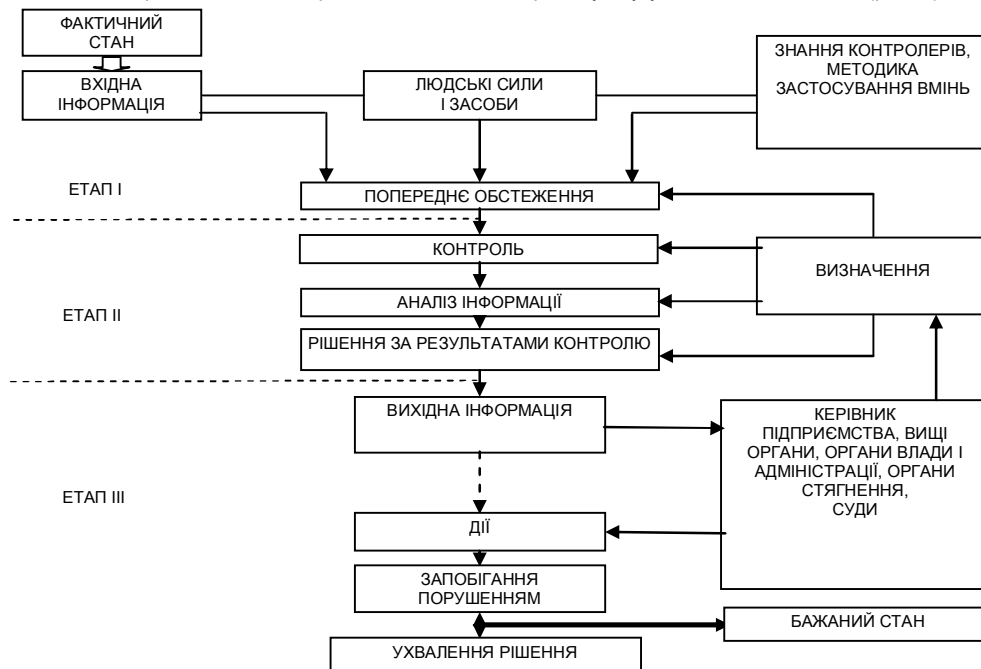


Рис. 1. Модель процесу контролю

Отже, із поняття і сфери застосування контролю впливають етапи його здійснення, які формують процес контролю. Окремі етапи цього процесу можна представити з різних точок зору.

У наведеній моделі процесу контролю для аналітичних цілей виокремлені: вхідна інформація,

попереднє обстеження, здійснення контролю та вихідна інформація. Звідси, структура процесу контролю – це впорядкована певна система елементів, що взаємопов'язані між собою та виконують визначену роль у реалізації завдань контролю (рис. 2).



Рис. 2. Перевірка системи внутрішнього контролю

Недобросовісні дії співробітників і керівництва підприємств можуть мати істотний вплив на статті бухгалтерської звітності. Одна з передумов здійснення таких дій, що найчастіше зустрічаються, – недоліки в СВК, і зокрема, порушення правил організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах. Розглянемо окремі види таких зловживань.

Підприємства повинні приділяти особливу увагу вимогам законодавства про обов'язкове проведення інвентаризації зобов'язань підприємства. Порядок проведення інвентаризації має бути затверджений обліковою політикою підприємства. Проте підприємства нерідко порушують зазначені вимоги. В ході аудиту на багатьох підприємствах виявляються факти непроведення або формального проведення інвентаризації зобов'язань. Це створює умови для безпідставного та необґрунтованого списання дебіторської (кредиторської) заборгованості на витрати(доходи) підприємства, а інколи – й привласнення коштів.

Наявність подібних фактів свідчить про істотні недоліки СВК на підприємстві, які сприяють зловживанню бухгалтерами своїми службовими обов'язками.

Мають місце зловживання і з окремим об'єктом обліку – розрахунками із підзвітними особами. Так, в деяких випадках бухгалтери, що мають відношення до видачі підзвітних сум, отримують невеликі винагороди за те, що надають співробітникам підприємства грошові кошти в користування. Іноді за допомогою видачі підзвітних сум маскуються договори позики тощо.

Якщо підприємство має відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичних осіб, слід ретельно перевіряти облікову політику: чи передбачені в ній положення про складання авізо при здійсненні внутрішньогосподарських розрахунків. У ході перевірки стану розрахунків виявляються факти невідповідності даних бухгалтерського обліку головного офісу (апарату управління) даним бухгалтерського обліку відокремлених підрозділів. Головна бухгалтерська служба апарату управління не виявляє розбіжностей, оскільки звірка взаємних розрахунків із філіями не проводиться.

Зазначені розбіжності свідчать про відсутність відповідної кваліфікації бухгалтерів і про ослаблену СВК у частині ведення бухгалтерського обліку філіями. Адже керівництво головного офісу повинно здійснювати належний контроль, щоб своєчасно виявляти і запобігати помилкам та недобросовісним діям, а також підтримувати загальну культуру чесності на підприємстві. Деякі представники керівної ланки інколи ігнорують встановлені правила здійснення контролю.

Іноді зустрічаються значні обсяги операцій, пов'язаних з наданням безпроцентних позик і кредитів керівництву підприємства, фінансовим директорам,

головним бухгалтерам. Такі операції, перш за все, свідчать про наявність у підприємства "чорної каси" (необлікованої готівки), необлікованого виробництва, й мають характер особистого збагачення окремих осіб.

Обов'язковість перевірки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю випливає зі змісту нормативних документів, які визначають, що:

- висновок про правильність фінансової звітності повинен вказувати, чи на основі достовірного обліку складена бухгалтерська звітність;

- звіт повинен оцінювати правильність системи бухгалтерського обліку, що застосовується, і пов'язаної з нею діяльності внутрішнього контролю.

Ці питання розкривають зміст норм, які стосуються професії аудитора, коли йде мова про достовірність бухгалтерського обліку і повноту відображення всіх здійснених на підприємстві операцій. Оцінка цих питань аудитором є необхідною без будь-яких вимог замовника, крім того, сьогодні вона є ще й обов'язковою.

Обстеження середовища контролю може становити доповнення до оцінки ефективності його функціонування. Відповідно до цього об'єктом контролю аудитора може бути:

- ефективність організаційної структури (чи забезпечує вона відповідний розподіл обов'язків та прав співробітників, надходження інформації, можливість управління підприємством);

- рівень управління (знання, практика, схильність до ризикованих, не завжди законних операцій, позиція щодо внутрішнього контролю);

- придатність для управління та достовірність облікових даних;

- реальність зацікавленості керівництва;

- існування (наявність) засобів і процедур контролю (робочий план рахунків, організаційні положення, інструкція з документообороту, касових операцій, процесу виробництва, інвентаризаційної політики і т.д.);

- ставлення керівництва до об'єктивності й достовірності операцій, потреб контролю;

- ефективність управлінського контролю при застосуванні комп'ютерної форми обробки даних, а також за іншими об'єктами (процедурами) контролю;

- кваліфікація персоналу (правильний підбір, особисті риси, професійна придатність, підготовка і т.д.).

Наведені аспекти на великих підприємствах необхідно розглядати в один спосіб, а на малих або середніх – дещо простіше та по-іншому.

Процес перевірки ефективності функціонування внутрішнього контролю (відповідності) може бути наближений до наведеного на рис. 3.

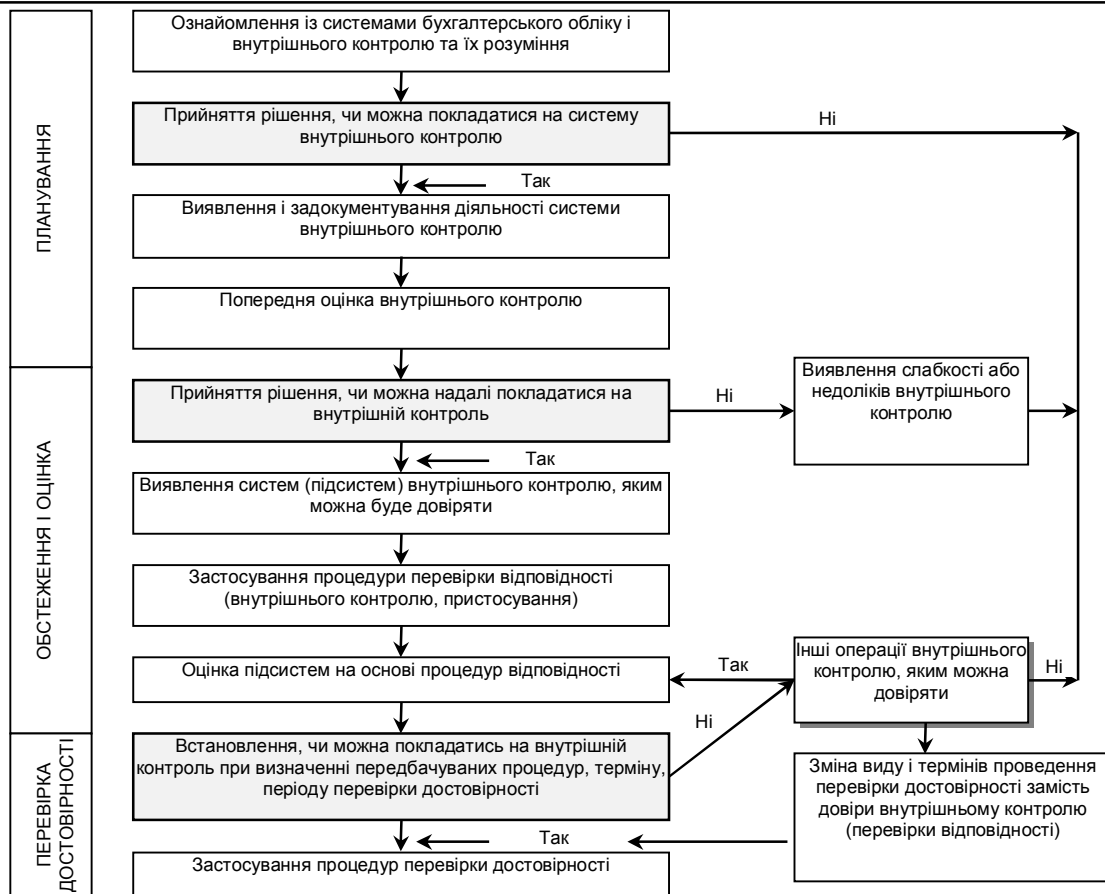


Рис. 3. Етапи перевірки й оцінки системи функціонування СВК

При перевірці правильності функціонування СВК мова йде про розуміння концепції контролю й відповідності його результатів і концепції.

Метою обстеження СВК є визначення рівня довіри аудитора до внутрішнього контролю, враховуючи обмеження ефективності, що спричинені такими чинниками, як:

- вимоги керівництва щодо рентабельності процесу контролю (чи не виявлено помилок або шахрайств; яка собівартість контролю);
- спрямування контролю головним чином на типові й складні операції, уникнення нетипових операцій;
- можливість допущення помилки тими, хто здійснює контроль (вимушений ризик, недбалість, неухважність, спричинена нерозумінням ситуації, великою кількістю обов'язків, виснаженням сил тощо);
- втрата актуальності раніше визначених процедур контролю у зв'язку зі зміною умов;
- цілеспрямоване уникнення контролю з метою особистої користі або змови.

Вимоги норм виконання аудитором своїх обов'язків передбачають певні обов'язкові сфери дослідження, які повинні бути ретельно перевірені та не можуть бути не проконтрольовані. Це стосується таких сфер, як: доходи і витрати, понесені для їх отримання; обороти і стан грошових коштів; управління (розпорядження) запасами; зарплата та інші винагороди тощо.

Метою здійснення перевірки фінансової звітності та надання впевненості про її достовірність необхідним є проведення обстеження системи обліку, її структури і дієвості, особливо в питаннях:

- чи визначено основні положення політики бухгалтерського обліку, і яким чином вони використовуються;
- чи розроблено робочий план рахунків та стан його використання в даний час;
- чи наявні елементи облікових реєстрів (реєстрація господарських операцій, реєстри синтетичного й аналітичного обліку, головна книга, порівняння оборотів і

кінцевих сальдо, передбачених Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку);

– чи ведуться реєстри за комп'ютерною формою, вручну, чи змішаним способом; якщо комп'ютеризовано, то за допомогою якого програмного забезпечення;

- Також оцінюється, як дотримується підприємство:
  - принципів класифікації операцій для їх відображення в бухгалтерському обліку;
  - принципів ведення рахунків (перелік, кореспонденція, сутність, робочий план рахунків), здійснення на них записів і виправлень;
  - принципів оцінки наявних активів і пасивів, використання факторів виробництва (діяльності), а також визначення фінансового результату.

Перевірка фінансової звітності передбачає визначення аудитором при використанні внутрішнього контролю і власних суджень, чи реєстри і фінансова звітність є правдивими, а також чи виконуються умови правильного й ретельного відображення, зрозумілості та повноти показників фінансового стану, а також фінансового результату, що перевіряється.

З міжнародних положень випливає, що відповідальними за організацію системи бухгалтерського обліку, в яку входить і частина внутрішнього контролю, є власник і керівництво підприємства. Аудитор повинен впевнитися, що облікова система є відповідною, і що всі дані, які мають бути занесені до облікових реєстрів, дійсно в них відображені. Внутрішній контроль, зазвичай, допомагає отримати таку впевненість, але за умови, що аудитор провів його обґрунтовану оцінку.

Якщо аудитор дійде висновку, що він може довіряти внутрішньому контролю, то аудиторські процедури перевірки достовірності можуть бути менш масштабними, ніж це вимагалось б у протилежному випадку, і можуть також вирізнятися характером і процесом здійснення.

Для перевірки СВК в основному використовують: опитування персоналу; ознайомлення з документацією (інструкції, списки завдань, блокові схеми);

спостереження за рухом інформації, пов'язаної з кількома операціями, а також за всією системою бухгалтерського обліку; спостереження, що стосується контролю і не залишають жодного сліду перевірки (наприклад, встановлення, хто на даний момент виконує дану функцію, а не лише того, хто передбачений для її виконання); процедури перевірки достовірності ФГЖ (повноти, точності й важливості даних, які надаються системою бухгалтерського обліку) за допомогою перевірки окремих операцій і кінцевих сальдо, й аналізу важливих чинників і тенденцій, у тому числі, перевірка особливих та складних операцій; контроль обліку операцій, віднесення їх до відповідного періоду і сфери, а також відображення на відповідних рахунках тощо.

Необхідно перевірити, чи внутрішній контроль пов'язаний із системою бухгалтерського обліку, чи ґрунтується він в основному на розподілі функцій співробітників, чи забезпечує щонайменше повне документування та відображення операцій; надходження та витрачання від постачання і надання послуг, а також пов'язаних з цим рахунків-фактур; надходження та витрачання грошових коштів (готівки, чеків, векселів, цінних паперів); питання розрахунків із заробітної плати.

Ключові етапи оцінки й цілі перевірки внутрішнього контролю стисло можна представити наступним чином: обстеження і опис; оцінка переваг і недоліків; перевірка відповідності. Метою перевірки дії внутрішнього контролю є досягнення впевненості, що система є відповідною.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Внутрішній контроль є засобом функціонування підприємства, тому що він: забезпечує функціонування суб'єкта господарювання та дотримання вимог засновників і керівництва; сприяє підвищенню ефективності та якості роботи; впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів виробництва; забезпечує режим економії та повне збереження власності; виявляє причини та умови, що сприяють виникненню втрат, недостач і розкрадань.

На підприємствах України недооцінюється значення СВК, він не отримав достатнього розповсюдження через відсутність методологічних засад його створення. Практично відсутні й теоретичні основи (у системі господарського контролю), на яких повинна базуватися СВК підприємств.

У результаті інтеграції контролю та інших елементів процесу управління на практиці неможливо визначити коло обов'язків працівника таким чином, щоб він ставився тільки до одного певного елемента управління без його

взаємозв'язку і взаємодії з контролем. Не викликає сумніву, що функція управління повинна бути інтегрована з контрольною.

#### Список використаних літературних джерел:

1. Андреев В.Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации. – М.: Экономика, 1987. – С. 18.
2. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. – М.: Финансы, 1979. – С. 28.
3. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. Учеб. для студентов с.-х. вузов. М.: Статистика, 1976. – С. 48; Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве. – М.: Статистика, 1981. – С. 17.
4. Билуха М.Т. Теория финансово-господарского контроля и аудиту: Підруч. – К.: Вища шк., 1994. – С. 60.
5. Бутинец Ф.Ф. Контроль и ревизия сельскохозяйственных предприятий. – К.: Вища шк., 1979. – С. 5.
6. Калюга Є.В. Финансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – С. 43.
7. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. – М.: Экономика, 1982. – С. 17; Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. – Тернопіль, 1997. – С. 40.
8. Носова С.С. Экономический контроль: сущность и формы проявления. – М.: Экономика, 1991. – С. 5.
9. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора економічних наук / С.М. Петренко. – Київ, 2010. – 36 с.
10. Полторадня В.А. Ревизия и контроль хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий. – К.: Изд-во Киев. ун-та, 1967. – С. 25.
11. Сушкевич А.Н. Организация бухгалтерского учета и внутреннего аудита / А.Н. Сушкевич. – Мн.: Ред. журн. "Пром.-торг. право", 2006. – 160 с.
12. Усач Б.Ф. Контроль і ревизія: Підруч. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання-Прес, 2001. – С. 26.
13. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле. – М.: Экономика, 1982. – С. 18.

БУТИНЕЦЬ Татяна Анатоліївна – доктор економічних наук, професор Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві.

Стаття надійшла до редакції: 29.01.2013 р.