

УДК 657.358.01

Вікторія РОЖЕЛЮК
Святослав ПИТЕЛЬ

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПРОЦЕСУ ПЕРЕРОБКИ ПРОДУКЦІЇ

Науково обґрунтовано сутність контролю як однієї з важливих функцій в системі управління. Розкрито типову проблему в організації системи внутрішнього контролю, характерну для переробних підприємств, через відсутність спеціальних підрозділів контролю. Сформульовано авторське визначення організації контролю на переробному підприємстві як цілеспрямованого впорядкування та вдосконалення його методології і техніки з метою збереження майна власника.

Ключові слова: переробне підприємство, внутрішній контроль, організація контролю, суб'єкт контролю, об'єкт контролю, методи контролю.

Викторія РОЖЕЛЮК, Святослав ПИТЕЛЬ

Организационные и методические аспекты внутреннего контроля процесса переработки продукции

Научно обоснована сущность контроля как одной из важнейших функций в системе управления. Раскрыта типичная проблема в организации системы внутреннего контроля, характерная для перерабатывающих предприятий, из-за отсутствия специальных подразделений контроля. Сформулировано авторское определение организации контроля на перерабатывающем предприятии как целенаправленного упорядочения и совершенствования его методологии и техники с целью сохранения имущества собственника.

Ключевые слова: перерабатывающее предприятие, внутренний контроль, организация контроля, субъект контроля, объект контроля, методы контроля.

Viktoriia ROZHELIUK, Sviatoslav PYTEL

Organizational and methodological aspects of the internal control of products processing

Introduction. Control is one of the principle functions in the management system. Every decision-making, including planning and budgeting, should be controlled. The control consequences emerge as some information about disclosure of violations and some difficulties in managerial decisions fulfillment.

In the general management process control appears as an element of correction retraction and it is carried out by the functional control system.

Purpose. *The internal control system has to maintain special information receiving which characterizes quantitative and qualitative indicators of processing enterprise activities; the effectiveness of resources using involved in the production processes of certain business and business processes. It concerns not only problems monitoring at work and personnel punishment for their divagations, it is also closely connected with management targets regarding staff work efficiency control.*

Internal control involves a wide range of activity depending on the aim: from ordinary amendments at the subdivision level to radical changing demands, the whole mechanism restructuring of activities in order to solve economic problems. The essence of internal control, as well as its subjects and objects in terms of measures, relating to the process of acquisition, production and products sale, can be discovered only by taking into account the industry specifics, techniques and arrangements for processing enterprises economy.

Results. *Such foreign and native economists as I. Bielobzhetskyi, M. Bilukha, F. Butynets, V. Derii, M. Kuzhelnii, M. Chumachenko and Ye. Kaliuha in their scientific works research the problems of the control system mostly at the level of the whole country. However, it would be reasonable to form the organization and methodology for the internal control system at agricultural processing enterprises considering the sector specific nature.*

The common problem in the organization of the internal control system, specific for processing enterprises, is the lack of special units control, whereas these functions are performed mostly by accountants. Another problem to be solved is the discrepancy between control procedures technology and control purposes.

Conclusions. *Thus, we consider the internal control organization as its direct arrangement and improvement of the methodology and techniques in order to save property.*

Keywords: *processing enterprise, internal control, control organization, control subject, control object, control methods.*

JEL Classification: M42, M49.

Постановка проблеми. Контроль, будучи однією з невід'ємних складових операційного і стратегічного менеджменту переробного підприємства, спрямований не тільки на запобігання шахрайству та помилкам, а й на підвищення прозорості та регламентацію діяльності за багатьма напрямками роботи переробних підприємств. Одні підприємства нехтують відповідністю системи внутрішнього контролю міжнародним стандартам до того моменту, поки не виникає потреба в залученні додаткового капіталу у формі кредитів іноземних банків або первинного розміщення акцій. У результаті ці підприємства перехо-

дять до швидкого перегляду бізнес-процесів та аврального застосування міжнародних законодавчих вимог у системі контролю. При такому підході формується недосконала система внутрішнього контролю, яка хоча і відповідає міжнародним нормам, проте не сприяє розвитку підприємства, оскільки нові бізнес-процеси не є повною мірою продуманими та злагодженими, а контроль додає їм жорсткості, що в результаті знижує мотивацію і перешкоджає впровадженню інновацій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Українські та зарубіжні вчені,

зокрема І.А. Белобжецький, М.Т. Білух, Т.А. Бутинець, В.А. Дерій, М.В. Кужельний, М.Г. Чумаченко, Є.В. Калюга та ін. питання побудови системи контролю досліджували на загальнодержавному рівні. Проте доцільно з'ясувати організацію та методику формування системи внутрішнього контролю на підприємствах з переробки продукції сільського господарства з урахуванням галузевої специфіки.

Професор М.Т. Білуха визначає контроль як систему спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень [1, с. 6].

Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрій у широкому розумінні визначають контроль як процес, що має забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Тобто, на думку згаданих вчених, сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їхньою діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання [2, с. 5–6]. Аналогічний підхід до визначення сутності контролю спостерігається у працях І.А. Белобжецького [3].

Особливе значення як для процесу планування діяльності підприємства, так і для процесу управління ним, має здійснення контролю за виконанням планових завдань, без впровадження якого ефективність такого планування значно знижується, а планові показники не виконуються. Практика показує, що поверхневий несвоєчасно проведений контроль за виконанням рішень принесе не стільки користі, скільки шкоди. Причин низь-

кої результативності рішень чимало і вони різноманітні. Однак багато в чому ефективність рішень залежить від організації діючої системи контролю за їх виконанням.

На процес прийняття рішень певною мірою можуть впливати об'єктивні та суб'єктивні чинники. Щоб враховувати дію всіх факторів і підвищувати науковий рівень рішень, потрібно систематично контролювати господарські операції і процеси, заздалегідь визначити економічний ефект від їхньої реалізації. Заслугує на увагу експеримент із впровадженням системи контролю виконання (СКВ), проведений в установах федеральних урядів окремих західних країн і США (Perforamaus Measurement System). Відмінною рисою цієї системи контролю є концентрація його уваги не на аспектах виконання програм, а на управлінських рішеннях, що сприяють досягненню результатів і можуть порівнюватися з наміченими завданнями. Вказана система контролю виконання дає можливість: чітко формулювати мету та завдання, а також показники їхнього досягнення; надавати керівникам своєчасну інформацію про результати досягнення мети; приймати найбільш обґрунтовані рішення на всіх рівнях управління та вчасно реагувати на відхилення, що виникають у ході виконання програм, за допомогою коригувальних впливів [4, с. 32].

Заходи, що забезпечують здійснення контролю за господарською діяльністю, називаються внутрішнім контролем, під яким розуміють методи та процедури, які створюються і підтримуються керівництвом для максимального сприяння ефективності і раціональності у всіх аспектах діяльності: заохочування до дотримання визначеної керівництвом облікової політики; сприяння раціональній роботі; захист активів підприємства від втрат, шахрайства і розкрадання; забезпечення точності та надійності даних бухгалтерського обліку.

Як зазначає Т.А. Бутинець тією чи іншою мірою на кожному підприємстві має місце внутрішній контроль, який виступає як система заходів, що забезпечують його нормальну роботу, насамперед, у виробничій та фінансовій сферах, зокрема, збереження активів, досягнення планових виробничих показників, в тому числі і необхідної величини прибутку. Такий контроль здійснюється, зазвичай, власником або адміністрацією підприємства. Крім того, має місце внутрішній бухгалтерський контроль за результатами діяльності підприємства з боку спеціальної служби, але він є складовою СВК і самостійного значення не має [5].

Здійснення контролю на практиці має відбуватись з урахуванням техніко-економічних особливостей переробних підприємств. Сьогодні харчова промисловість об'єднує близько 30 підгалузей, між якими є матеріально-технічні відмінності, зумовлені характером продукції, що випускається, видами сировини і споживаних матеріалів, що переробляються, різноманітністю техніки і технології виробництва, що обумовлює особливості міжгалузевих зв'язків, розбіжності в темпах розвитку галузі, структурі собівартості продукції, основних і оборотних коштів, а також специфіку типів і розмірів підрозділів підприємства, їхньої спеціалізації тощо.

В.Ф. Максимова визначає мету контролю як досягнення управлінських цілей щодо забезпечення максимально позитивної результативності ведення бізнесу та мінімізації суб'єктом господарювання різного роду ризиків у його діяльності через протидію появи помилок та недоліків, перевірку достовірності даних обліку й звітності [6, с. 30].

Як зазначає М.С. Пушкар, сучасний етап розвитку економіки потребує уточнення мети контролю, що визначає його завдання і тих користувачів інформації, які розробляють рекомендації з удосконалення системи контролю за роботою виконавців, котра полягає

не стільки у підтвердженні правдивості наведених економічних показників у фінансовій звітності (це лише одне із завдань, до того ж не основне), скільки у сприянні бізнесу в організації внутрішнього контролю, який гарантував би отримання інформації про рівень ефективності роботи персоналу підприємства на всіх етапах технологічного процесу виробництва та управління ним [7, с. 276].

Метою статті є дослідження системи внутрішнього контролю, яка має забезпечити отримання інформації особливого роду, що характеризує кількісні та якісні показники діяльності переробного підприємства, ефективність використання ресурсів, здійснених у процесах виробництва окремих видів продукції та інших бізнес-процесах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Внутрішній контроль має широкий діапазон дії, що залежить від поставленої мети: від рекомендації простих поправок на рівні підрозділу до вимоги радикальних змін, перебудови всього механізму діяльності з метою виправлення недоліків у господарюванні. Зміст внутрішнього контролю, а відповідно, і перелік його суб'єктів, об'єктів та в частині заходів, що стосується процесу придбання, виробництва та продажу продукції, може бути розкрито лише з урахуванням галузевих особливостей, техніки і порядку здійснення господарської діяльності переробних підприємств.

Одна з проблем організації внутрішнього контролю на підприємствах полягає у невідповідності технології процедур контролю його цілям. Найяскравіше це виявляється у використанні застарілих підходів до фінансового аналізу підприємства, надмірному використанні різних коефіцієнтів і розрахунку відхилень від їхніх нормативних значень, що не відповідає цілям технології складання бюджетів та ін. Наприклад, у бюджетуванні багатьох підприємств відсутні блоки нормування грошових коштів, дебіторської забор-

гованості і матеріальних ресурсів. Значна частина часу в бюджетному процесі затрачається на узгодження бюджету грошових коштів та бюджету доходів і витрат. При цьому прогнозний баланс складається автоматично як "балансуюча ланка" між цими двома бюджетами. Дуже часто застосовуються методи прогнозування доходів, що дають неточний результат, не завжди враховується чинник сезонності. Такий підхід, яким би не був точним і гнучким сам бюджет, різко знижує можливість швидкого реагування підприємства на зміни ринку, що свідчить про невідповідність технології бюджетування цілям контролю.

Процес контролю – це діяльність суб'єктів контролю, спрямована на виконання ухвалених рішень шляхом реалізації певних завдань, принципів, методів, застосування технічних засобів і технології контролю. Процес контролю за здійсненням планової діяльності, формування та реалізацією планів, охоплює такі етапи:

- визначення доцільності контролю (вибір критеріїв, рішення про регулярність, корисність для ефективності управління тощо);
- планування контролю: об'єкти контролю, методи, результати, показники; норми контролю (етичні, правові, виробничі); суб'єкти контролю (внутрішні або зовнішні органи контролю, менеджери та самі учасники планового процесу (самоконтроль); обсяг контролю (повний, наскрізний, вибірковий); засоби контролю (ручні, автоматизовані, комп'ютеризовані); терміни і тривалість контролю; послідовність, методики тощо;
- визначення контрольних точок для порівняння фактичних і планових параметрів, показників, встановлення розходжень (просте виявлення, кількісна оцінка); розроблення рішення, визначення його ваги;

- оцінка результатів (аналіз відхилень, локалізація причин, встановлення винних осіб та відповідальності за недоліки, дослідження можливостей виправлення, заходи з усунення недоліків тощо);
- документування результатів контролю;
- повідомлення рішення про результати контролю і причини відхилень (усно, письмовий звіт);
- прийняття рішення про усунення відхилень і внесення коригувань у плани тощо [10, с. 380–381].

Налагоджена система контролю відіграє важливу роль у сфері переробної промисловості. Перш за все, це стосується контролю якості. Сьогодні в Україні контроль якості та безпечності продуктів харчування зосереджений на кінцевому продукті, тоді як ефективний контроль необхідний на всіх стадіях переробки, починаючи з контролю якості придбання сировини, закінчуючи перевіркою якості виготовленої продукції. Гарантією високоякісної та безпечної продукції є організація системи заходів контролю критичних точок та їх не ретельне виконання.

Корпоративний бізнес характеризується великою кількістю акціонерів, які вже не можуть здійснювати безпосередній контроль за діями менеджерів. Тому організація обліку і контролю в акціонерних товариствах є надзвичайно складною з розвинутою системою комунікацій. Організаційна сторона визначає форму побудови відділу внутрішнього контролю, його місце в системі управління та взаємодію з іншими елементами цієї системи.

Фахівець відділу внутрішнього контролю здійснює свою діяльність у тісному взаємозв'язку зі спеціалістами апарату управління, керівниками структурних підрозділів. Ці посадові особи безпосередньо беруть участь у процесі контролю, використовують у своїй діяльності його результати. Згаданий відділ також забезпечує інформацією зовнішніх аудиторів при

залученні до проведення аудиторських перевірок підприємства. Положення про відділ внутрішнього контролю розкриває його статус як самостійного структурного підрозділу апарату управління переробного підприємства.

Внутрішній контроль має відповідати таким вимогам: мати стратегічний характер; бути орієнтованим на результат; бути конструктивним, тобто створювати основу для майбутніх рішень; бути достатньо гнучким, тобто еластичним і пристосовуватися до змін зовнішнього та внутрішнього середовища; бути простим, тобто зрозумілим і використовувати прості та доступні методи; забезпечувати раціональне співвідношення між витратами та ефектом від досягнення цілей діяльності підприємства (рис. 1).

На тих підприємствах, де недоцільно створювати відділ внутрішнього контролю, необхідно виокремити його іншими організаційними засобами.

Фахівці відділу внутрішнього контролю мають здійснювати свою роботу на основі календарного плану роботи відділу, на підставі якого вони розробляють індивідуальні квартальні та робочі плани. План роботи

можна скласти у вигляді графіка на кожен місяць, в якому потрібно визначати цілі і напрямки перевірок, обсяг робіт.

Перевірка контрольованих об'єктів здійснюється на основі складеного внутрішнього плану контролю, що містить перелік і зміст процедур, призначених для збору інформації про функціонування згаданих об'єктів, використання наявних засобів контролю й виявлення "слабких" місць у системі такого контролю. Відповідно до календарного та індивідуальних планів робіт фахівці відділу внутрішнього контролю складають загальний робочий план перевірки за ділянками контролю, на підставі якого здійснюють контроль за виконанням обов'язків відповідальними особами, що виконують відповідні контрольні функції.

Протягом року, виконуючи намічений план перевірок, фахівці відділу внутрішнього контролю можуть коригувати програму контрольних заходів, оскільки багато факторів, що впливають на її виконання, не можуть бути враховані заздалегідь.

Розглядаючи організацію внутрішнього контролю, необхідно зупинитися на його суб'єктах і об'єктах. Об'єкт контролю – це те,



Рис. 1. Властивості підсистеми внутрішнього контролю*

* Побудовано авторами.

що підлягає перевірці, суб'єкт – дії окремої посадової особи, відділу. Суб'єкти внутрішнього контролю на підприємстві виконують різні контрольні функції. Контрольні функції кожного суб'єкта мають бути чітко розмежовані для того, щоб, з одного боку, перевіряти операції кожної підзвітної або матеріально відповідальної особи, а з іншого – попередити дублювання контрольних функцій різних об'єктів. Діяльність відділу контролю тісно пов'язана з роботою інших відділів, тому його роль в процесах управління виробництвом часто недооцінюють.

Суб'єктом внутрішнього контролю може бути не тільки працівник підприємства з переробки сільськогосподарської продукції, а і його учасник, засновник, що виконує певні дії при здійсненні своїх обов'язків. Основними суб'єктами контролю є: директор, головний бухгалтер, завідувач виробництва, юрист, інженер з техніки безпеки, які затверджують посадові інструкції фахівців, визначають їхні контрольні функції. Об'єктом контролю на підприємстві є виробничий процес, з одного боку, та спожиті у виробничому процесі ресурси (трудові, матеріальні, фінансові, природні), з іншого боку, а також доходи, отримані в ході виробничого процесу, фінансові результати, база оподаткування, ПДВ та податок на прибуток. Зміну і стан об'єктів контролюють суб'єкти, які можна поділити на вісім груп за їхнім значенням і роллю у здійсненні внутрішнього контролю в цілому (рис. 2).

Кожен з об'єктів контролю пов'язаний з діяльністю персоналу підприємства: матеріально відповідальних осіб, диспетчерів, керівників структурних підрозділів, бухгалтерів тощо.

Вихідною базою для здійснення внутрішнього контролю є інформація. Адже не можна методом насильства, волонтаризму змусити "працювати" контроль. Саме тому необхідно пройти "лікнеп" з впровадження

внутрішнього контролю у процес діяльності підприємства.

Всі стадії виробничого процесу взаємопов'язані між собою, кожна наступна неможлива без попередньої, до того ж, на кожній з них необхідно мати відповідну достовірну інформацію для здійснення контролю й аналізу. Одним з елементів управління виробництвом є планування. Зміст цього компонента зводиться до визначення завдань і цілей процесу виробництва, а також засобів і способів їхнього досягнення. Чим тісніші зв'язки між стадіями виробничого процесу, тим суттєвіша роль контролю, та швидша реакція з прийняття управлінських рішень, що виявляється в інтеграції виробничих і контрольних функцій управлінців.

За часом здійснення контроль поділяють на три різновиди: попередній, поточний і наступний. Кожна стадія має різні завдання внутрішнього контролю. На першій – забезпечується попередження можливих ризиків, на другій – контролюється процес виконання поставленого завдання, а на третій – здійснюється порівняння досягнутих результатів, виявлення відхилень, ухвалення рішення щодо усунення ідентифікованих недоліків.

Попередній контроль, який ще називають превентивним, попереджувальним, застосовують у випадках вхідного контролю за окремими ресурсами (лабораторний аналіз якості сировини, матеріалів під час їх оприбуткування на складі, вибракування продукції після кожної технологічної операції тощо). Цей вид контролю відіграє важливу роль у попередженні непродуктивних затрат під час поточних технологічних операцій внаслідок використання неякісних вхідних сировини та матеріалів.

Суб'єкти контролю мають знати, що кожна господарська операція може здійснюватись лише з дозволу відповідного керівника, визначеного наказом по під-

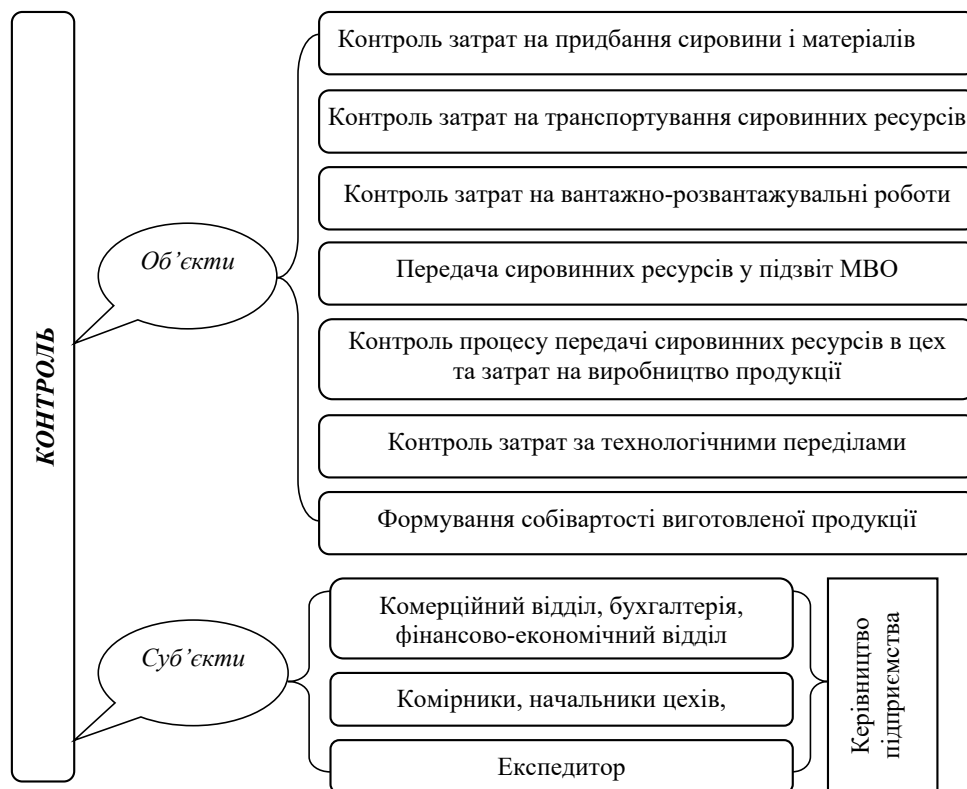


Рис. 2. Контроль формування собівартості виготовленої продукції переробним підприємством*

*Побудовано авторами.

приємству. На різних стадіях контролю залучаються різні фахівці підприємства, що дає можливість контролювати господарські факти з позиції: дотримання вимог нормативно-правових актів, технології виробничого процесу переробки продукції, раціональності формування та використання грошових потоків у процесі збуту продукції. Така система організації внутрішнього контролю дає змогу підвищити його ефективність і попередити (передбачити) ризики діяльності переробного підприємства у ринковому середовищі.

На етапі попереднього контролю рекомендується виконати відповідні контрольні процедури з метою виявлення "вузьких"

місць у реалізації задуманої операції. Практична участь у розробці та експертизі низки інвестиційних проектів, а також узагальнення розрізних результатів, отриманих вітчизняними та зарубіжними дослідниками, дають змогу виявляти найбільш характерні помилки, що зустрічаються в процесі обґрунтування фінансової доцільності різних варіантів проведених операцій.

Переробні підприємства на стадії формування виробничих ресурсів, в основному, купують предмети праці і цим поповнюють свої оборотні виробничі матеріальні активи, які були витрачені раніше на випуск продукції в процесі попереднього виробничого циклу. На цьому етапі важливого

значення набуває управління ефективністю використання сировини та матеріалів, оскільки воно визначає величину собівартості продукції загалом.

Організацію придбання виробничих ресурсів на підприємствах переробної галузі можна умовно поділити на дві частини: заготівля сировини і придбання інших матеріальних активів. На цій стадії виробничого процесу виникають питання щодо: оцінки системи придбання, договорів, ефективності побудови логістичного ланцюжка з руху сировини; аналізу якості виробничих запасів, складського обліку, аналізу складу постачальників і контролю розрахунків з ними, аналізу якості одержаних ресурсів і кредиторської заборгованості тощо, які вирішуються обліковими працівниками спільно з менеджерами із закупівлі та виробництва.

У процесі здійснення внутрішнього контролю й аналізу на стадії формування виробничих ресурсів основна мета полягає у визначенні потреби в них та мінімізації матеріальних затрат. Для досягнення зазначеної мети необхідно вирішити такі завдання: пошук і вибір постачальників; аналіз якості закуплених сировини й матеріалів; визначення оптимальної партії закупівель; аналіз та оцінка величини транспортно-заготівельних витрат; визначення оптимальної величини складських запасів тощо. При цьому доволі важливу роль попередній контроль відіграє саме при укладанні договорів та їхньому виконанні.

Суттєве значення має поточний контроль, який супроводжує господарський процес і, як правило, від нього невід'ємний. Цій формі контролю властива максимальна гнучкість та оперативність, що дає змогу з граничною швидкістю виявляти й усувати допущені помилки.

Не розглядаючи детально всіх аспектів поточного контролю, назвемо лише окремі, найбільш важливі його елементи.

До них належать: а) контроль виконання номенклатурного плану виробів; б) контроль міжцехових передач, напівфабрикатів, заготовок і стану заділів у виробництво; в) контроль оперативної підготовки виробничого процесу; г) спостереження за роботою відстаючих ділянок в цехах тощо.

На стадії виробництва продукції основна мета контролю й аналізу полягає у підготовці рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат і забезпечення безперебійної та ритмічної роботи підприємства. У зв'язку з цим, необхідно розв'язати такі завдання: визначити потребу в необхідних матеріальних ресурсах; провести аналіз та оцінку величини незавершеного виробництва; поділити загальні витрати на постійну і змінну частини (умовно-постійні й умовно-змінні); проаналізувати норми витрат на виробництво та відхилень від них з виявленням причин таких відхилень і винуватців; здійснити аналіз якості готової продукції; забезпечити збереження готової продукції до її продажу клієнтам. З огляду на зазначене, вважаємо за доцільне здійснювати контроль за нормами витрат на переробному підприємстві у розрізі центрів відповідальності та бізнес-процесів шляхом порівняння з фактом: норм використання сировини; норм використання матеріалів; нормативів транспортно-заготівельних витрат; норм технологічних витрат; норм витрат газу, мазуту, бензину, пари, енергії, води на технологічні цілі; норм витрат на утримання й експлуатацію обладнання; норм змінних і постійних загальновиробничих витрат; норм витрат робочого часу; нормативів доплат; нормативів чисельності робітників і фонду заробітної плати.

Мета контролю на стадії збуту готової продукції полягає в підготовці інформації щодо можливостей збільшення обсягів її продажу надійним покупцям, мінімізації комерційних витрат.

Визначивши мету та завдання здійснення контролю й аналізу, суб'єкт контролю (це може бути штатний контролер, бухгалтер-аналітик або будь-який інший спеціаліст, який чітко виконує свої функціональні обов'язки) розпочинає процес збору необхідної інформації, приділяючи особливу увагу її своєчасності, достовірності та релевантності.

Висновки. Таким чином, система внутрішнього контролю має пріоритетне значення для випуску високоякісної та безпечної продукції. Контроль необхідний на всіх стадіях переробки, починаючи з контролю якості придбаної сировини та закінчуючи перевіркою якості готової продукції. Метою впровадження внутрішнього контролю є отримання інформації особливого роду, яка характеризує: кількісні та якісні показники діяльності переробного підприємства; ефективність використання ресурсів, задіяних у процесах виробництва окремих видів продукції, бізнес-процесах. Функціональний контроль здійснюють працівники всіх служб підприємства, відділи (структурні підрозділи) частково або повністю здійснюють контроль у межах своєї компетентності. Зокрема, бухгалтерія контролює практично всі служби підприємства з питань складання звітів, строків їх подання, виконання бюджетів тощо. Тому внутрішній контроль потрібно впроваджувати поступово з початку створення підприємства та на усіх стадіях його розвитку. Ступінь контролю та склад його процедур мають відповідати розмірам підприємства, етапу його життєвого циклу, специфіці зовнішніх і внутрішніх ризиків, міжнародним стандартам аудиту.

Список використаних джерел

1. Білуха М.Т. *Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник / М.Т. Білуха.* – К. : Вища шк., 1994. – 364 с.

2. Гуцаленко Л.В. *Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрій.* – К. : Центр учб. л-ри, 2009. – 423 с.

3. Белобжецкий И.А. *Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий.* – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.

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

5. Бутинець Т.А. *Внутрішній контроль: суть і зміст. / Т.А. Бутинець // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту.* – Серія: “Економічні науки”. – 2008. – № 2(44). – С. 31–42.

6. Максимова В.Ф. *Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства: системний підхід до розвитку : монографія / В.Ф. Максимова.* – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

7. Пушкар М.С. *Структурний аналіз наукової теорії контролю / М.С. Пушкар ; зб. матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції “Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації”, 17-18 травня 2018 р., – Львів : Видавництво ЛТЕУ.* – С. 275–278.

8. Тарасюк Г.М. *Планова діяльність як системний процес управління підприємством : монографія / Г.М. Тарасюк.* – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 469 с.

9. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія / під заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутинця.* – К. : Рута. – 2013. – 606 с.

References

1. Bilukha, M.T. (1994) *Teoriia finansovo-hospodarskoho kontroliu i audytu [Theory of financial and economic control and audit]*. Kyiv: Vyshcha shkola [in Ukrainian].

2. Hutsalenko, L.V., Derii, V.A. & Kotsupatryi, M.M. (2009). *Derzhavnyi finansovyi kontrol [State financial control]*. Kyiv: Tsentр uchbovoi literatury [in Ukrainian].

3. Belobzhetskiy, Y.A. (1989). *Finansovyi kontrol i novyi hozyaystvennyi mehanizm [Financial control and new economic mechanism]*. Moscow: *Finansy i statistika [in Russian]*.

4. Kaliuha, Y.V. (2002). *Finansovo-hospodarskyi kontrol v systemi upravlinnia [Financial and economic control in the management]*. Kyiv: *Elha, Nika-Tsentr [in Ukrainian]*.

5. Butynec, F. F. (2013). *Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz: problemy teorii ta metodolohii [Accounting, control and analysis: problems of theory and methodology]*. Kyiv: *Ruta [in Ukrainian]*.

6. Maksimova, V.F. (2005). *Vnutrishniy kontrol ekonomichnoi diialnosti promyslovoho pidpriemstva: systemnyi pidkhid do rozvytku [Internal control of the economic activity of an industrial enterprise: a systemic approach to development]*. Kyiv: *AVRIO [in Ukrainian]*.

7. Pushkar, M.S. (2018). *Strukturnyi analiz naukovoï teorii kontroliu [Structural analysis of scientific theory of control]* *Aktualni problemy rozvytku obliku, analizu, kontroliu i opodatkuvannia u konteksti yevropeiskoi intehratsii ta suchasnykh vylykiv hlobalizatsii – Actual problems of accounting, analysis, control and taxation development in the context of European integration and modern challenges of globalization* (pp. 2745–278). Lviv: *LTEU [in Ukrainian]*.

8. Tarasiuk, H.M. (2006). *Planova diialnist yak systemnyi protses upravlinnia pidpriemstvom [Planned activity as a system process of enterprise management]*. Zhytomyr: *ZhDTU [in Ukrainian]*.

9. Butynec, F.F. (2013). *Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz: problemy teorii ta metodolohii [Accounting, control and analysis: problems of theory and methodology]*. Kyiv: *Ruta [in Ukrainian]*.

Стаття надійшла до редакції 17.12.2018.