

3.1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ

***ПУГАЧЕНКО Ольга Борисівна**, к.е.н., доцент,
доцент кафедри «Аудит та оподаткування»
ФОМІНА Тетяна Володимирівна, к.е.н., доцент,
доцент кафедри «Аудит та оподаткування»
Кіровоградського національного технічного університету*

Системна політична та економічна криза, в якій перебуває Україна наразі, висуває нові вимоги до функціонування та розвитку системи управління первинного осередку національної економіки - підприємства. Це вимагає перманентного пошуку шляхів адаптації функцій системи управління до складних економічних умов та впровадження новітніх форм управління.

Важливе місце у забезпеченні безпеки діяльності господарюючих суб'єктів належить контролю. Контроль розвивається та трансформується у міру зміни суспільно-економічних формацій.

Сутність, мета, завдання та проблеми організації контролю в цілому, та внутрішнього зокрема, перебувають під впливом умов, в яких він існує. Підприємства будь-якої форми власності повинні використовувати внутрішній контроль з метою досягнення ефективної діяльності, несумісної зі зловживаннями, крадіжками, нераціональним використанням ресурсів і засобів, невиробничими витратами тощо. В Україні відсутній єдиний підхід до вирішення організаційних та процедурних проблем здійснення внутрішнього контролю, а складна соціально-економічна ситуація посилює необхідність радикальних перетворень його організації і методиці. У зв'язку з цим виникла нагальна потреба в підвищенні ефективності системи внутрішнього контролю, адже негайний пошук оптимальних рішень буде запорукою розвитку і вдосконалення теорії і практики контролю. Особливої гостроти проблема організації внутрішнього контролю набуває на сучасному етапі розвитку

національної економіки, коли одним із основних пріоритетів діяльності суб'єктів господарювання є забезпечення їх економічної безпеки.

При тлумаченні поняття внутрішнього контролю слід відокремлювати етимологічний та науковий аспекти.

У перекладі з французької мови слово «controle» означає перевірку або спостереження з метою перевірки. Водночас, перша частина цього слова - «contra» (з латині) в граматичному розумінні має на увазі протилежність тому, про що буде йтися в наступній частині даного слова. Друга частина слова контроль - «role» (від латинської мови) має наступне енциклопедичне значення - «ступінь участі у чомусь». Отже, враховуючи здійснений аналіз цього слова можна сказати, що з даної позиції поняття «контроль» слід тлумачити, як перевірку з метою участі у попередженні небажаних (протилежних бажаним) дій. Ознака «внутрішній» визначає характер взаємозв'язку суб'єктів та об'єктів контролю [1, с. 19].

Науковці наводять різні визначення поняття «внутрішній контроль». У таблиці 1 згруповано визначення поняття внутрішнього контролю різними авторами.

Таблиця 1

Ви значення поняття «внутрішній контроль»

Автори, джерело	Визначення
Андреев В.Д. [2, с. 32]	Внутрішньогосподарський контроль - система контрольних процедур, план організації і методи управління об'єктом з метою ефективного ведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, акуратності облікових перевірок і своєчасного надання фінансової звітності
Белобжецький І.А. [3, с. 59]	Головне його призначення (внутрішньогосподарського контролю) - безупинне спостереження за економічною ефективністю виробничої, постачальницько-збутової і фінансової удільності. забезпечення збереженості грошових і матеріальних засобів, усунення причин і умов, що породжують безгосподарність і втрати.
Білуха М.Т. [4, с. 20]	«Внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства»
Богомолів А.М., Голощанов Н.А. [5, с. 4]	Внутрішньогосподарський контроль включає не тільки бухгалтерський облік, а й всю фінансово-господарську діяльність структурних підрозділів і підприємства в цілому.

Автори, джерело	
Борисенко М.В. [6, с. 6]	«Сутність внутрішнього контролю діяльності підприємства полягає в можливості реалізації волі власників стосовно ресурсів підприємства шляхом оцінки їх фактичного стану і характеру використання з метою уникнення відхилень від заданих параметрів».
Бурцев В.В. [7, с. 15]	«... поняття внутрішнього контролю можна трактувати у широкому розумінні як систему (яка входить в систему управління організацією), що складається з ряду елементів. Внутрішній контроль в досить вузькому розумінні - один із етапів процесу управління».
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [7, с.125]	Внутрішньогосподарський контроль включає контрольні функції, які здійснюються керівниками підприємств, комбінатів (і т.д.) у відповідності з діючим законодавством.
Загородній А.Г., Вознюк Г.П., Смовженко Т.С. [9, с. 231]	Внутрішній контроль-здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства
Калюга Є.В. [10, с. 141]	«Внутрішньогосподарський контроль являє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна підприємства, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей»
Кочерін Є.А. [11, с. 76]	На промислових підприємствах і в науково-виробничих об'єднаннях, на підприємствах і в організаціях функції контролю здійснюються їх керівниками, які організовують контрольну роботу всіх підрозділів апарату управління. Контроль, що проводиться в господарських організаціях, отримав узагальнюючу назву - внутрішньогосподарський або внутрішній контроль.
Крамаровський Л.М. [12, с. 17]	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється за виробничою та господарською діяльністю організацій та підприємств і функціональними відділами підрозділів.
Крішчків Р.І. [13, с. 11]	Внутрішньогосподарським контролем являється контроль, який здійснюється службами конкретного об'єднання, організації, підприємства, установи. Безпосереднім організатором внутрішньогосподарського контролю являється керівник підприємства.
Кужельний М.В. [14, с. 16]	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється всередині підприємства їх адміністрацією, відповідними посадовими особами, працівниками економічних і технічних служб, суспільними організаціями, групами і постами народного контролю.
Максімова В.Ф. [15, с. 22]	Внутрішній економічний контроль є відкритою системою і властивими їй прямими і зворотними зв'язками, спроможністю обмінюватись інформацією із зовнішнім середовищем
Мельник В.М., Пантелєєв А.С., Звєздін А.Л.	Внутрішній контроль - форма зворотного зв'язку, за допомогою якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту та реалізовує управлінські

Автори, джерело	Визначення
[16, с 45]	рішення
Мішучкова Ю. Г. [17]	Внутрішнім контроль - це комплекс заходів і процедур, організованих власниками (керівництвом підприємства) для забезпечення достовірності показників обліку (оперативного, бухгалтерського, управлінського), запобігання спотворень і неправомірних дій. а також прийняття найбільш оптимальних управлінських рішень.
Мурашко В М. [18, с 27]	Велика роль в оперативному управлінні господарською діяльністю підприємств належить внутрішньогосподарському контролю, який здійснюється керівником, головним (старшим) бухгалтером і спеціалістами, за підвищенням ефективності і рентабельності господарської діяльності, дотримання режиму економії, укріплення госпрозрахунку, за правильним витрачанням грошових засобів та товарно-матеріальних цінностей.
НападовськаЛ В [19, с. 91]	Контроль - не процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації управлінських рішень.
Нарінський А. С., Гаджив Н. Г. [20, с. 11]	« . внутрішньогосподарський контроль (бухгалтерський та громадський) захищає інтереси підприємства і його колективу від зловживань, крадіжок і безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності його господарської діяльності»
Петренко С.М. [21, с. 10]	«Внутрішній контроль - не комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства, спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки управлінської діяльності щодо різних рівнів управління в частині ідентифікації і зниження ризику ведення бізнесу»
Протасов М.І., Шапиро О.Н., Безвідная М М [22, с. 14-15]	Внутрішньогосподарський контроль являється складовою частиною системи соціалістичного контролю. Він здійснюється функціональними відділами виробничого об'єднання (підприємства), а також його громадськими організаціями Цей контроль за своїх характером дещо звужений, обмежений і охоплює в основному сферу виробництва (випуск продукції, нормування і облік праці і заробітної плати, використання сировини і матеріалів, обладнання і т.д.
Солодов А К [23. с. 14]	Внутрішній контроль - виї контролью, який здійснюється службами, які створюються всередині окремих організаційних структур.
Сотнікова Л В [24, с. 9]	Внутрішній контроль - це система заходів, яка організована керівництвом підприємства і здійснюється на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання всіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій Внутрішній контроль визначає законність цих операцій і їх економічну доцільність для підприємства.
Суйц В.П. [25, с. 3]	Внутрішньогосподарський контроль охоплює всі сфери виробничої діяльності колективу підприємства, всі фази відтворення - постачання, виробництво, збут готової продукції і всі виї діяльності колективу підприємства, пов'язані з відтворювальними процесами.
Сухарева Л.О., Дмитренко І.Н .	Внутрішньогосподарський контроль - контроль в діяльності управлінського персоналу, особливо бухгалтерського, структура

Автори, джерело	Визначення
Борисенко М.В. [26, с. 85]	якого складається з трьох елементів: умова (середовище) контролю. система бухгалтерського обліку, процедури контролю.
Терехов О.О. [27, с. 29]	Внутрішньогосподарський контроль можна розглядати як контроль адміністративний і економічний (в тому числі бухгалтерський).
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [28, с. 398]	Внутрішній контроль - це комплекс бухгалтерського управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації з реалізацією їх на практиці
Шпіг А. А. [29, с. 7]	Внутрішньогосподарський контроль, на відміну від інших організаційних форм контролю, проводиться безпосередньо в процесі господарської діяльності і оперативного управління на всіх його стадіях.
Штейнман М.Я. [30, с. 12]	Внутрішньогосподарський контроль в сільськогосподарських підприємствах - це систематична перевірка всіма посадовими особами і громадськими організаціями підприємства, в межах їх компетенції, виконання рішень партії і уряду, вказівок вищестоящих організацій, планових завдань і соціалістичних зобов'язань, використання природних ресурсів, збереження соціалістичної власності і дотримання законності з метою виявлення резервів підвищення їх ефективності, суспільного виробництва і рішучого прискікання крадіжок, зловживань, безгосподарності.

Контроль є функцією управління. «Управління об'єктом - це направлений вплив на об'єкт для його упорядкування, для збереження, удосконалення і розвитку його структури (побудови і внутрішньої форми його організації), підтримання бажаного стану (існування) або дії, направленою на реалізацію будь-якої мети». Якщо внутрішній контроль є функцією управління, то він поряд з іншими функціями (планування, регулювання, облік і т.д.) має здійснювати вплив на об'єкт управління. Отже, виходячи з цього, ми вважаємо, що внутрішній контроль - це процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного [1, с. 21].

Внутрішній контроль - це складна ділянка роботи, яка потребує відповідної організації. Вона повинна бути пов'язана і обумовлена методологічними особливостями і змістовною сутністю предмету контролю. Саме тому ефективність функціонування внутрішнього контролю в усіх галузях економіки визначається рівнем його організації. Основні питання, які мають

ставитися при вирішенні загальної проблеми організації внутрішнього контролю на підприємстві полягають у визначенні концептуальних засади, які б визначали організацію контрольного процесу, служб та праці контролерів, комунікаційних зв'язків між структурними підрозділами господарюючого суб'єкта [1. с. 59].

Концепція внутрішнього контролю включає кілька основних елементів:

- внутрішнє середовище підприємства, тобто етичні цінності, стиль управління, процес прийняття рішень, делегування повноважень і прийняття відповідальності, політика щодо персоналу, компетентність співробітників і ставлення управлінського апарату підприємства до внутрішнього контролю;
- визначення, аналіз та управління ризиками, що стоять перед підприємством на шляху досягнення своїх цілей;
- повсякденне здійснення контролю, тобто облік і звітність, поділ повноважень, право доступу до активів, моніторинг;
- система санкціонованого доступу до інформації;
- моніторинг самої системи внутрішнього контролю, необхідний для визначення його ефективності [17].

Організація внутрішнього контролю повинна бути орієнтована на організаційно-правову форму, розмір та масштаби діяльності підприємства. Чим складніша структура внутрішнього середовища економічного суб'єкта, тим більше інформації необхідно для прийняття ефективних управлінських рішень. Основою для прийняття більшості управлінських рішень є інформація, сформована в обліковому середовищі.

Організацію внутрішнього контролю слід розглядати з позицій системного підходу, представивши у вигляді схеми; ВХІД — ПРОЦЕС — ВИХІД (рис. 1).

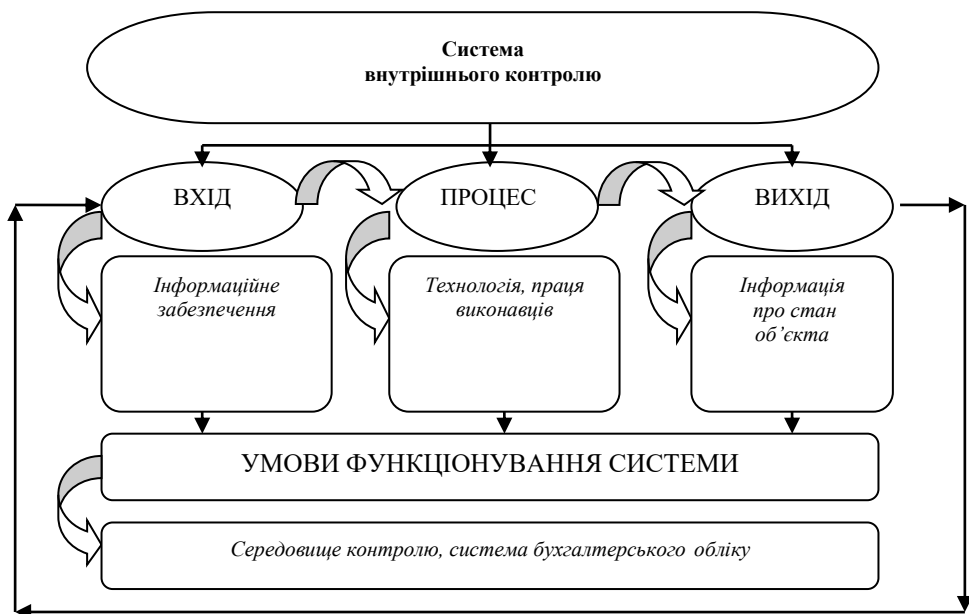


Рис. 1. Організація системи внутрішнього контролю [1, с. 62].

Входом системи внутрішнього контролю є інформаційне забезпечення, на основі якого починає працювати ця система і обробляти отриману інформацію. Під інформаційним забезпеченням діяльності підприємства розуміється сукупність форм, методів та інструментів управління інформаційними ресурсами, необхідних і придатних для реалізації аналітичних і управлінських процедур, що забезпечують стабільне функціонування підприємства, його стійкий перспективний розвиток. Важлива роль у цьому належить інформації, адже саме вона зв'язує окремі елементи управління в єдину динамічну систему. Про якість інформаційного забезпечення можна судити за наступними основним критеріям: необхідність, достатність, істинність, своєчасність, аналітичність, організованість [1, с. 62-63].

Процес як елемент системи внутрішнього контролю включає в себе технологію контролю та працю виконавців.

Технологія контролю - це механізм, що передбачає вибір методів та

Праця виконавців передбачає оцінку дій посадових осіб, фахівців, матеріально-відповідальних осіб щодо:

- функціонування процесів - дотримання технології ведення обліку процесів; стан та постійність реалізації елементів обліково-економічної політики; стан обліку та контролю документації; правильність застосування методик;
- використання ресурсів - забезпечення збереження майна; кадрова політика; забезпечення регламентами діяльності; забезпечення використання фінансових ресурсів за цільовим призначенням;
- формування результатів - підготовка внутрішньої звітності; дотримання принципів підготовки фінансової звітності [21, с. 11].

Виходом системи внутрішнього контролю є отримання інформації про стан об'єкта. На основі вихідної інформації щодо контрольованого об'єкта приймаються відповідні управлінські рішення шляхом:

- визначення стратегічної та оперативної мети розвитку господарської системи з урахуванням внутрішніх і зовнішніх умов функціонування;
- формування завдань щодо реалізації мети та визначення переліку альтернатив прийняття управлінського рішення при створенні інших рівних умов;
- оцінка існуючих та пошук нових альтернатив, які здатні підняти на якісно новий рівень як сам процес прийняття рішення, так і ефект від його реалізації;
- визначення етапів реалізації рішення, термінів і виконавців з урахуванням знов отриманої інформації;
- реалізація управлінського рішення щодо внесення змін в оперативну і стратегічну мету розвитку господарської системи [21, с. 13].

Побудова системи внутрішнього контролю має включати наступні етапи:

- дослідження існуючої системи внутрішнього контролю;
- критичний аналіз отриманих результатів;

- регламентація ділової концепції підприємства;
- аналіз взаємодії та координації всіх елементів системи внутрішнього контролю;
- розробка формальних процедур контролю;
- організація служби внутрішнього контролю.

На основі критичного аналізу формується висновок про відповідність існуючої системи внутрішнього контролю цілям функціонування підприємства, стратегії та тактиці діяльності, видам діяльності, розмірам, організаційній структурі тощо. Після цього необхідно встановити головну мету (бажаний результат) внутрішнього контролю. При проведенні аналізу взаємодії та координації всіх елементів системи внутрішнього контролю необхідно встановити наявність організаційних регламентів, зокрема: Положення про організаційну структуру підприємства, Положення про структурні підрозділи, графік документообrotу, штатний розклад, посадові інструкції тощо. За необхідності, на даному етапі, їх необхідно переглянути, уточнити, або, за відсутності, розробити [7, с. 66].

Етап, на якому відбувається розробка формальних процедур контролю є продовженням попередніх етапів, оскільки саме в регламентних документах визначаються ті чи інші процедури контролю через дії працівників. Процедури контролю - складовий елемент технологічних процедур управління. Відсутність єдиного опису процедур тягне за собою неузгодженість дій окремих як робітників, так і цілих підрозділів.

Організацією внутрішнього контролю займається сам суб'єкт господарювання. Це може бути здійснено шляхом створення відділу внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, ревізійного відділу або укладення договору зі сторонньою організацією тощо. Основний принцип повинен бути наступним - всім дотримуватися розумності і зіставляти трудовитрати при здійсненні контролю з отриманим результатом. При побудові системи внутрішнього контролю необхідно використовувати найбільш ефективні підходи з урахуванням масштабів підприємства і прагнути до того,

щоб з оптимальними витратами (на штатних працівників, консультантів, аутсорсинг і використовувані програми) проводити необхідний, але достатній обсяг контролю.

У якості основних форм організації системи внутрішнього контролю можна виділити наступні:

- служба внутрішнього контролю (внутрішній контролер);
- службу внутрішнього аудиту;
- структурно-функціональну форму;
- контрольно-ревізійна служба.

Служба внутрішнього аудиту, як показує практика розвитку здійснення внутрішнього контролю, організовується в основному підприємствами великого та середнього бізнесу, які мають такі особливості: прагнення вищого керівництва отримати достовірну інформацію і оцінку дії керівників усіх рівнів управління підприємства і його структурних підрозділів; ускладнена структура; наявність ряду філій і дочірніх компаній; різноманітність видів діяльності з можливістю їх кооперування. Організація служб внутрішнього аудиту призводить до виникнення додаткових витрат. Діяльність служби внутрішнього аудиту є найбільш ефективною, якщо вона підпорядковується функціональному комітету з аудиту ради директорів підприємства або іншому органу, який представляє інтереси власника, а адміністративно - генеральному директору.

Структурно-функціональна форма внутрішнього контролю не потребує від підприємства додаткових витрат на її створення та функціонування. Ця форма передбачає розробку спеціалістами підприємства комплексу нормативних документів, які регламентують порядок взаємодії структурних одиниць і їх керівників у частині проведення контрольних заходів, складання документації за їх результатами, а також підготовку рішень щодо усунення виявлених недоліків і контролю за їх реалізацією.

Досить перспективним є поєднання служби внутрішнього аудиту зі структурно-функціональною формою контролю з точки зору економії витрат

при забезпеченні достатньо високого рівня ефективності системи внутрішнього контролю.

На даний час у практиці діяльності українських підприємств поряд з аудиторами працюють контрольно-ревізійні служби, необхідність створення та статус яких визначається статутними документами підприємства..

Між діяльністю внутрішніх аудиторів та діяльністю внутрішніх ревізорів є спільні риси, навіть більше - вони доповнюють один одного, але водночас і суттєво відрізняються [1, с. 95-96]. На тлі цього є доцільним провести порівняльну характеристику діяльності контрольно-ревізійних комісій (ревізорів) та діяльності працівників внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) - таблиця 2.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика діяльності служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) та контрольно-ревізійної служби (ревізора)

Критерій порівняння	Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор)	Контрольно-ревізійна служба (ревізор)
Завдання служби	Визначаються керівником (директором. Радою директорів), виконавчим органом в міру необхідності отримання інформації для прийняття управлінських рішень	Визначається законодавством, загальними зборами акціонерів. Радою акціонерного товариства. (Спостережною радою)
Обов'язковість створення	Створюються керівником (директором. Радою директорів), виконавчим органом	Створення передбачено Законом України «Про господарські товариства» або за рішенням учасників товариства
Суб'єкти	Лише особи, які перебувають в трудових відносинах з підприємством	Особи, які можуть перебувати чи не перебувати в трудових відносинах з підприємством Для товариств з обмеженою відповідальністю - учасники товариства, обрані зборами засновників
Підпорядкованість	Може підпорядковуватись або виконавчому органу, або керівнику (директору. Раді директорів)	Не підпорядковується ні виконавчому органу, ні керівнику (директору, Раді директорів)
Винагорода за працю	Передбачається штатним розкладом	Розміри та порядок оплати визначаються загальними зборами акціонерів (Радою акціонерів. Спостережною радою)

Критерій порівняння	Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор)	Контрольно-ревізійна служба (ревізор)
Звітування за наслідками проведеної роботи	Висновок надається виконавчому органу, або керівнику (директору, Раді директорів)	Доповідає про результати проведених нею перевірок на загальних зборах акціонерів (на Раді акціонерного товариства, Спостережній Раді)
Планування та організація діяльності	Плани і програми аудиту розробляються внутрішніми аудиторами, погоджуються та затверджуються з виконавчим комітетом або керівником (директором. Радою директорів)	Плани і порядок роботи визначаються на засіданнях ревізійної комісії (або ревізором), погоджуються та затверджуються Головою ревізійної комісії
Обов'язковість проведення	Здійснюється постійно, перевірки достовірності фінансової звітності проводяться в міру виникнення необхідності	Перевірка фінансово-господарської діяльності за рік обов'язкова, оскільки згідно законодавства без висновку ревізійної комісії загальні збори акціонерів не вправі затверджувати баланс
Регламентация діяльності	Положення Про відділ внутрішнього аудиту (аудитора), Стандарти внутрішнього аудиту. Кодекс етики внутрішніх аудиторів. Зазначені документи розробляються на підприємстві	Статут товариства. Положення про контрольно-ревізійну службу
Об'єкти перевірки	У залежності від поставленого завдання об'єкти перевірки можуть співпадати, але відмінність полягає у тому, що ревізійна комісія уповноважена перевіряти діяльність виконавчого органу, керівника (директора. Ради директорів), чого не може здійснювати служба внутрішнього аудиту з причини її підпорядкованості ним	
Методи перевірки	У більшості випадків однакові	

Слід мати на увазі, що різниця між функціями, виконуваними службами, в першу чергу, визначається тими завданнями, які ставить перед ними підрозділами керівництво підприємства.

Крім створення власної служби внутрішнього контролю (якщо у підприємства є в цьому потреба та необхідні ресурси), функція внутрішнього контролю також може бути ефективно реалізована без створення окремого підрозділу на підприємстві через залучення зовнішніх фахівців. Це можуть бути зовнішній консультант або спеціалізована компанія, за умови недопущення конфлікту інтересів, шляхом:

- аутсорсингу - виконання функції внутрішнього контролю повністю передається спеціалізованій компанії (зовнішньому консультанту);
- косорсингу (частковий аутсорсинг) - служба внутрішнього контролю створюється в рамках підприємства; до виконання завдань внутрішнього контролю також залучаються експерти спеціалізованої компанії (зовнішні консультанти), що володіють відповідними знаннями та досвідом [31].

Зазначені підходи можуть застосовуватися на підприємствах у різних комбінаціях (власна служба внутрішнього контролю, аутсорсинг, змішана форма (косорсинг)). При виборі із можливих варіантів слід оцінити переваги та недоліки кожного з них (таблиця 3).

Таблиця 3

Переваги та недоліки різних форм організації внутрішнього контролю

Переваги _____ і _____ Недоліки

Служба внутрішнього контролю	
<ul style="list-style-type: none"> • співробітники добре знайомі з внутрішньою культурою та особливостями діяльності господарюючого суб'єкта, його підрозділів і філій; • навички та досвід внутрішніх контролерів залишаються всередині господарюючого суб'єкта 	<ul style="list-style-type: none"> • порівняно високий рівень витрат на формування служби;
Аутсорсинг, косорсинг	
<ul style="list-style-type: none"> • можливість використовувати послуг експертів у різних сферах. • доступ до високопрофесійних фахівців; • гнучкість у питанні використання залучених ресурсів; • доступ до передових технологій і методик проведення контролю 	<ul style="list-style-type: none"> • сторонній людині або підприємству) важко «відчути» господарюючий суб'єкт зсередини

Можливості аутсорсингу і косорсингу використовують як невеликі підприємства, у яких немає достатніх фінансових ресурсів для створення власної служби внутрішнього контролю, так і великі, які мають у своєму штаті відповідні структури. Останнім такі послуги, як правило, потрібні для

проведення окремих контрольних заходів або у «пікові» періоди навантаження на штатних внутрішніх контролерів.

Метою суб'єкта господарювання є не побудова системи контролю, яка б повністю гарантувала відсутність відхилень, помилок та неефективності в роботі, а створення системи, яка допомагала б їм своєчасно виявляти й усувати, сприяючи підвищенню ефективності роботи [31].

Основний принцип організації внутрішнього контролю полягає в тому, що не потрібно концентруватися на експертному контролі операцій, а необхідно контролювати те, як побудований і працює сам процес, і які якісні зміни в ньому відбуваються. Підвищення ефективності процесу внутрішнього контролю полягає у підвищенні його якості, а не в збільшенні кількості перевірених операцій.

Функціонування системи внутрішнього контролю буде результативним, якщо в процесі її роботи дотримуватимуться такі основні принципи:

- ієрархічності контролю - організаційна структура на підприємстві повинна передбачати виконання контрольної функції на всіх рівнях - від керівника до кожного робочого місця;
- інтеграції контролю - контроль слід розглядати в поєднанні з іншими функціями управління в загальній його системі;
- відповідальності - кожен суб'єкт внутрішнього контролю за неналежне виконання контрольних функцій, передбачених посадовими обов'язками, повинен нести економічну і (або) дисциплінарну відповідальність;
- збалансованості - суб'єкту внутрішнього контролю не можна доручати виконання функцій, не забезпечених відповідними організаційними (наказ, розпорядження) і технічними (програми, рахункові й мірні пристрої) засобами для їх належного виконання;
- своєчасного повідомлення про виявлені істотні відхилення - інформація про них повинна бути оперативно доведена до осіб, які безпосередньо приймають рішення за даними відхилень;

- ВІДПОВІДНОСТІ контролюючої та контрольованої систем - ступінь складності системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта повинна в кожен конкретний момент часу відповідати ступеню складності його бізнесу;
- постійності - система внутрішнього контролю повинна діяти на постійній основі, що дозволить своєчасно виявляти відхилення від планових завдань і норм;
- комплексності - весь комплекс об'єктів внутрішнього контролю в господарюючого суб'єкта повинен бути охоплений його різними формами залежно від рівня ризику;
- здійснення контролю за центрами відповідальності - забезпечує наближення контролю до об'єкту, передбачає розподіл обов'язків та повноважень, надає можливість оперативно оцінювати якість управлінських рішень;
- протилежності інтересів - передбачав створення і підтримання такої ситуації, коли будь-які відхилення у одного учасника контрольних взаємовідносин призводили б до ущемлення інтересів іншого;
- незалежних перевірок - означає, що вся діяльність підприємства повинна підлягати періодичним перевіркам незалежними суб'єктами контролю;
- циклічності контролю в часі - дозволить ефективно використовувати результати попереднього контролю в поточному, поточного - в наступному, наступного - в попередньому [1, с. 70; 7, с. 58-60].

З урахуванням визначених принципів розробляються конкретні вимоги до учасників процесу внутрішнього контролю. При формуванні системи внутрішнього контролю слід домагатися нормативного закріплення таких основних вимог;

- вимога підконтрольності кожного суб'єкта контролю, що працює на підприємстві (виконання одним суб'єктом контрольних функцій має бути

в обов'язковому порядку підконтрольне на предмет якості іншому суб'єкту внутрішнього контролю):

- вимога ущемлення інтересів (необхідно за допомогою нормативних документів створювати спеціальні умови, за яких будь-які негативні відхилення ставлять конкретного працівника або структурний підрозділ в економічно не вигідне становище);
- недопущення зосередження прав контролю на всіх його об'єктах у руках однієї особи (у системі внутрішнього контролю можуть діяти різні суб'єкти контролю; недотримання цієї вимоги створює умови для необ'єктивного відображення у звітних матеріалах результатів перевірок);
- вимога зацікавленості керівництва підприємства (ефективне функціонування системи внутрішнього контролю неможливе без належної зацікавленості та участі в її роботі представників власників і топ-менеджменту господарюючого суб'єкта);
- вимога компетентності, сумлінності та чесності аудиторів і контролерів підприємства (якщо співробітники підприємства, до службових функцій яких віднесено здійснення внутрішнього контролю, не володіють зазначеними характеристиками, то навіть ідеально організована система не зможе працювати ефективно);
- вимога придатності методик і програм, що застосовуються в роботі системи внутрішнього контролю (методики і програми повинні бути доцільні, раціональні, науково обґрунтовані та не призводити до зайвих витрат праці і коштів);
- вимога безперервності розвитку і вдосконалення (необхідно постійно стежити за новітніми технологіями та іншими досягненнями науки і практики);
- вимога розстановки пріоритетів відповідно до ризиків (тотальний контроль над поточними малозначимими операціями не є раціональний;

він відволікає сили фахівців підприємства від вирішення проблем, що серйозно впливають на його фінансовий стан);

- вимога одиничної відповідальності (неприпустимим є закріплення однієї і тієї ж контрольної функції за кількома суб'єктами контролю, оскільки це неминуче призведе до безвідповідальності, витрат зайвих сил і засобів);
- вимога функціонального потенційного заміщення (тимчасове вибуття окремих суб'єктів контролю (наприклад, у відпустку, на лікарняний тощо) не повинно переривати контрольні процедури або ускладнювати їх виконання; для зниження впливу цього фактора необхідно домогтися того, щоб кожен суб'єкт контролю вмів виконувати належною мірою контрольну роботу вищого і одного-двох працівників свого рівня);
- вимога регламентації (ефективність функціонування системи внутрішнього контролю безпосередньо залежить від наявності, якості та рівня затверджених регламентів (правил, стандартів), якими вона керується, а також від їх точного виконання суб'єктами контролю);
- вимога взаємодії та координаті (система внутрішнього контролю повинна функціонувати на основі чіткої взаємодії всіх підрозділів і служб підприємства; такої взаємодії можна досягти шляхом розробки комплексу нормативних документів, що регламентують контрольну діяльність структурних підрозділів і керівників підприємства, а також системно-орієнтованого планування проведення перевірок) [7, С. 61-64]

Для розкриття концептуальних засад організації внутрішнього контролю, змісту його окремих сторін, предмета і об'єктів використовують спеціалізовані методичні прийоми, за допомогою яких він активно втручається у діяльність підприємства, детально розкриває її ділянки, стадії і проники.

Контроль як наука має свій метод, під яким розуміють підхід до пізнання явищ, що складають предмет цієї науки, а також систему або комплекс способів і прийомів, що дозволяють пізнавати, вивчати предмет науки при дослідженні господарських явищ.

Переважає більшість авторів не розмежовує поняття методу контролю як науки і як практичної діяльності, внаслідок чого ототожнюються такі поняття як «метод здійснення контролю», «спосіб здійснення перевірки», «методичний прийом контролю». Свідченням такої невизначеності є застосування авторами у назвах глав і при розкритті їх змісту різної термінології (табл. 4)

Таблиця 4

**Застосування авторами термінів
«метод», «спосіб», «прийом» в економічній літературі**

Автор, джерело	Використання терміну					
	в назві глави			по тексту		
	метод	спосіб	прийом	метод	спосіб	прийом
Андрєєв В.Д. [2]	+	-	+	-	-	+
Белобжецький І.А. [3]	-	-	+	-	-	+
Белов М.Г. [28]	+	-	-	-	+	+
Білуха М.Т. [2]	-	-	+	-	-	+
Бутинєць Ф.Ф. [7]	+	-	-	+	-	-
	-	-	+	-	+	+
Ізбицький Л.М. [37]	+	+	-	+	-	-
Мітрофанов В.М. [36]	+	-	-	-	+	+
Кочерін С.О. [9]	+	-	-	+	-	-
Крамаровський Л.М. [10]	+	-	-	+	+	+
Мурашко В.М. [14]	+	+	-	+	+	-
Рябчиков М.П. [26]	+	-	+	-	-	+
Терехов О.О. [21]	-	-	+	-	+	-
Шпіт О.А. [23]	-	+	+	-	+	+
Штейнман М.Я. [24]	+	-	-	+	+	-

Інформація у таблиці 4 підтверджує, що погляди авторів у застосуванні термінів «метод», «спосіб», «прийом» мають певні невідповідності [1, с. 107]. Свідченням невизначеності поняття «метод контролю» є застосування авторами у своїх працях різної термінології відносно методу контролю (таблиця 5).

Таблиця 5

**Визначення поняття «метод господарського контролю»
в економічній літературі**

Джерело	Визначення поняття «метод контролю»
Белобжецький І.А. [3, с. 30]	Метод фінансово-господарського контролю уявляє собою комплексне вивчення економічної ефективності, законності, достовірності та доцільності господарських і фінансових операцій на основі використання облікової, звітної, планової (нормативної) та

Джерело	Визначення поняття «метод контролю»
	іншої економічної інформації у поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єктів контролю.
Белов Н.Г. [32, с 54]	Методом господарського контролю., є сукупність прийомів і способів, що забезпечують виявлення законності і доцільності використання соціалістичної власності в процесі розширеного соціалістичного відтворення...
Білуха М.Т. [4, с 64]	Метод фінансово-господарського контролю у здійсненні своїх функцій характеризується використанням загальнонаукових і власних емпіричних прийомів розширеного відтворення суспільного необхідного продукту.
Бобир С.І. [36, с 28]	За методами здійснення контроль поділяють на аналіз, ревізію, тематичну перевірку і обстеження господарської діяльності підприємства.
Бурцев В.В. [7, с. 64]	Метод внутрішнього контролю - це спосіб досягнення його мети характеризується використанням загальнонаукових методичних прийомів, власних методичних прийомів та специфічних прийомів суміжних економічних наук
Бутинець Ф.Ф. Бардаш С.В. Малога Н.М. Петренко Н.І. [8, с 47]	Метод господарського контролю - це сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій господарюючого суб'єкта шляхом документального дослідження, визначення реального стану, порівняння та оцінки результатів.
Калюга Є.В. [10, с 49]	Метод господарського контролю являє сукупність прийомів і способів, за допомогою яких забезпечується комплексне і взаємозалежне дослідження операцій і процесів діяльності підприємств та їх підрозділів з погляду законності, вірогідності, господарської доцільності і документальної обґрунтованості цих операцій і процесів.
Кочерін Є.А. [11, с 22]	Стан і поведінка об'єкта контролю в цілому визначається за допомогою загальних методів контролю, а окремих характеристик об'єкта - за допомогою часткових методів. Серед загальних методів контролю можна виділити попередній, направляючий, фільтруючий та наступний контроль.
Кужельний М.В. [14, с. 10]	Форми контролю розподіляються ... за методам здійснення - економічний аналіз, ревізія, обстеження, спостереження, огляд.
Мурашко В.М. [18,с 22]	Метод науки про господарський контроль - це її підхід до явищ, що складають предмет даної науки, сукупність способів пізнання даного предмету при дослідженні господарських явищ.
Нападовська Л.В. [19, с 74]	Метод контролю слід характеризувати з точки зору прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що досліджуються.
Рябчиков М.П. [35, с 9]	Метод фінансово-господарського контролю являє собою комплексне вивчення економічної ефективності, законності, достовірності і доцільності господарських операцій на основі використання облікової, звітної і планової економічної інформації в поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єктів контролю.
Сотнікова Л.В. [24, с 72]	«не дивлячись на велику кількість видів діяльності підприємства, існує тільки п'ять типів методів контролю: розподіл обов'язків, система незалежних перевірок, фізичні способи контролю і охорони, документальний контроль, система підтвердження повноважень».

Джерело	Визначення поняття «метод контролю»
Шпіг О.О. [29. с 19]	Під методом господарського контролю розуміють систему способів, що забезпечує попереднє, поточне і наступне вивчення народними, державними і громадськими органами управління предмету господарського контролю з точки зору дотримання законності, загальнонародної доцільності і якості управління.

Отже, метод контролю на практичному рівні, крім способів і прийомів, включає в себе принципи організації, шляхи реалізації контрольних функцій, засоби, за допомогою яких здійснюється контрольна діяльність.

Для кінцевого визначення відмінності понять «метод», «спосіб» та «методичний прийом», необхідно з'ясувати сутність останніх двох категорій. Так, спосіб - це система дій, яка застосовується для здійснення чого-небудь; прийом (технічний) - діяльність, дія, що здійснюється автоматично, без додаткового обговорення, аналізу, прийняття рішень. Тобто, останній характеризує виконання окремої (автоматичної) дії особи, що буде здійснювати контроль, а тому, це само по собі виключає ототожнення понять «метод господарського контролю» та «методичний прийом контролю».

Виходячи з викладеного, можна побудувати схему елементів методу внутрішнього контролю, яка в графічній інтерпретації наведена на рис. 2.

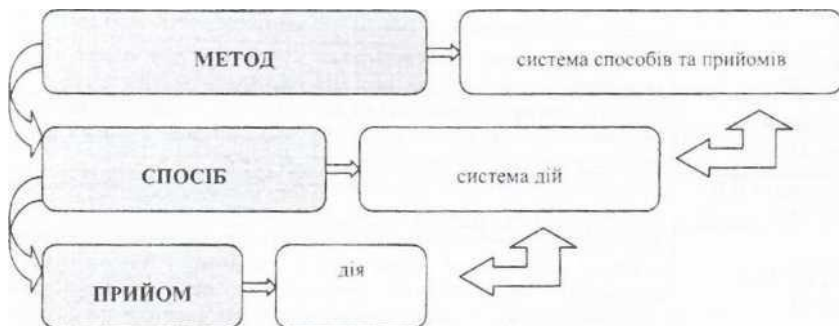


Рис. 2. Схема елементів методу внутрішнього контролю [1, с. 111]

Таким чином, під методом внутрішнього контролю, слід розуміти логічно завершену систему дій, впорядковану належним чином, яка здійснюється на основі визначених принципів і правил із застосуванням сукупності способів і прийомів та використанням певних засобів [1, с. 111].

Для здійснення внутрішнього контролю використовується сукупність загальнонаукових і спеціальних прийомів дослідження об'єктів.

Загальнонаукові методи включають аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, гіпотезу і експеримент та інші. Застосування загальнонаукових методів носить загальний характер - вони лише модифікуються в залежності від об'єктів і умов процесів пізнання, набувають специфічних особливостей, зберігаючи при цьому свою сутність. Загальнонаукові методи знаходять своє вираження в спеціальних (специфічних) прийомах та доповнюються ними. Внутрішній контроль використовує власні спеціальні методи і ті, які запозичені з інших наук (статистика, економічний аналіз, бухгалтерський облік, судово-бухгалтерська експертиза тощо).

До елементів першої групи більшість авторів відносять огляд, перерахунок, зважування і обмір, лабораторний аналіз, які дозволяють визначити якісний і кількісний стан об'єкта.

До числа елементів другої групи відносять співставлення:

- фактичних запасів ресурсів з нормативами, витрачених у виробництві матеріалів з діючими нормами, наявність окремих видів ресурсів з даними бухгалтерського обліку;
- даних бухгалтерського обліку з інформацією, що міститься в небухгалтерських документах та в бухгалтерських зустрічних документах;
- результатів контрольних замірів і запусків запасів у виробництво з обсягами робіт і аналогічними партіями матеріалів, що зафіксовані у відповідних документах.

Елементами третьої групи є оцінка первинних документів з точки зору законності і доцільності господарських операцій, що в них відображені, оцінка

результатів інвентаризацій основних засобів, запасів, готової продукції тощо з позицій можливого заліку пересортування тощо.

Саме при такому поділі можна виділити прийоми, притаманні саме контролю, що дасть змогу підтвердити самостійність контролю як науки та важливої функції управління.

З урахуванням особливостей об'єктів внутрішнього контролю окремі методичні прийоми можуть застосовуватись в більшій чи меншій мірі або взагалі не застосовуватись. Це залежить також від форми внутрішнього контролю. Системність контролю досягається комбінованим використанням різних способів і прийомів контролю.

Лабораторні аналізи якості визначають якісні ознаки сировини, матеріалів, готових виробів, виконаних будівельно-монтажних і ремонтних робіт, чого не можна досягти за допомогою власних прийомів внутрішнього контролю. Метою здійснення лабораторного аналізу є уточнення їх суттєвих характеристик і отримання на цій основі якісно нової інформації. Лабораторні аналізи здійснюються наступними способами: органолептична (визначення кольору, запаху, смаку); за допомогою спеціальних приборів; спеціальними дослідженнями в лабораторії (визначення хімічного складу).

Інвентаризація - перевірка об'єктів контролю в натурі органолептичним способом. Суть інвентаризації полягає у тому, що перевірка наявності і стану об'єктів визначається оглядом, підрахунками, зважуванням, обмірюванням. Як методичний прийом внутрішнього контролю інвентаризація набуває великого значення при профілактиці можливих порушень збереження активів.

Прийоми економічного аналізу та статистики широко використовуються в практиці внутрішнього контролю. Зокрема, до таких можна віднести: неформалізовані прийоми (порівняння, побудова аналітичних таблиць, прийом деталізації тощо), елементарні прийоми (прийом балансової ув'язки, прийом процентних чисел, прийоми детермінованого факторного аналізу), традиційні методи (прийоми середніх та відносних величин, прийоми групування).

індексний метод тощо), математично-статистичні прийоми (кореляційний, регресійний, факторний, дисперсійний, кластерний аналіз тощо).

Експертна оцінка проводиться кваліфікованими спеціалістами для встановлення дійсних обсягів і якості виконаних робіт, відповідності норм і нормативів матеріальних і трудових затрат, дотримання норм виходу готової продукції.

Експеримент - це науково поставлений дослід відповідно до поставленої мети, який проводять за чітко встановленими умовами і який надає змогу стежити за ходом запланованого процесу. Так, до експериментальних можна віднести такі прийоми:

- контрольні заміри робіт, які проводяться безпосередньо на об'єкті і направлені на встановлення фактичного обсягу і вартості виконаних робіт, правильності їх відображення в актах приймання робіт та нарядах робітників, а також правильності списання запасів на проведення цих робіт;
- контрольний запуск сировини і матеріалів - це є своєрідний експеримент, який проводять з метою визначення достовірності діючих норм і нормативів витрат сировини на виробництво продукції або обсягів будівельно-монтажних робіт.

Прийоми співставлення дозволяють порівняти: наявність з потребами і нормативами; бухгалтерські джерела з небухгалтерськими; інформацію із джерел підприємства із джерелами інших підприємств; фактичні дані з прогнозними та минулими, а також аналогічними даними інших підприємств та у галузі; фактичний стан із закріпленням законодавчо; аналогічні дані інших функціональних відділів тощо.

Прийоми оцінки пов'язані з оцінкою минулого, сучасного і майбутнього стану об'єктів контролю. Вони є логічним завершенням процесу співставлення [4, с. 14-17].

Результати внутрішнього контролю підлягають документуванню. Інформація, отримана під час контрольно-перевірочних заходів повинна відповідним чином фіксуватись.

Документальне оформлення внутрішнього контролю складається з двох основних блоків документів:

- робочі документи служби внутрішнього контролю (внутрішнього контролера):
- підсумкова документація за результатами контрольно-перевірочних заходів.

До робочих документів відносяться записи (форми, таблиці, розрахунки тощо), за допомогою яких фіксуються проведені прийоми та процедури внутрішнього контролю, довідки та або експертні висновки залучених фахівців та експертів, отримана інформація і відповідні висновки.

Робочі документи внутрішнього контролю повинні містити таку інформацію: ціль, період, дата проведення, об'єкт перевірки, номер сторінки, ПІБ виконавця (внутрішній контролер, залучений фахівець, експерта тощо). До робочих документів також слід відносити необхідні витяги або копії документів: інформацію про вивчення та оцінку системи бухгалтерського обліку; опис важливих показників та аналіз тенденцій діяльності.

Результати попереднього і поточного внутрішнього контролю оформлюються у вигляді службових записок на ім'я керівника підприємства. У них наводиться перелік виявлених порушень, а також заходи (рекомендації) щодо їх усунення і недопущення у майбутньому.

Службові записки, що містять результати внутрішнього контролю, є документами внутрішнього користування, а інформація, викладена в них, - конфіденційною. Суб'єкти, уповноважені на проведення такого контролю, не вправі розголошувати і передавати таку інформацію третім особам.

Відсутність стандартизованого підходу до форми представлення результатів внутрішнього контролю призводить до таких наслідків:

- втрата важливої інформації - як наслідок, втрачається суть проведеної перевірки;
- некоректний виклад порушення - як наслідок, відсутність рекомендацій щодо їх усунення;
- неефективне прийняття рішень - як наслідок, необ'єктивне сприйняття інформації як з боку керівництва, так і з боку працівників структурних підрозділів.

Підсумкова документація за результатами внутрішнього контролю може мати кілька назв, зокрема:

- Акт за результатами перевірки служби внутрішнього контролю (внутрішнього контролера);
- Звіт за результатами перевірки служби внутрішнього контролю (внутрішнього контролера);
- Висновок за результатами перевірки служби внутрішнього контролю (внутрішнього контролера) тощо.

Керівник служби внутрішнього контролю (внутрішній контролер) приймає рішення про назву та структуру форми представлення результатів перевірки та які матеріали додавати.

Підсумкова документація за результатами внутрішнього контролю має містити таку інформацію:

- об'єкти перевірки, їх характеристика і стан;
- терміни проведення перевірки;
- перелік контрольних процедур і заходів, які були застосовані під час перевірки;
- опис виявлених порушень;
- аналіз виявлених порушень та причини їх виникнення;
- перелік заходів щодо усунення виявлених порушень із зазначенням строків та відповідальних осіб;
- рекомендації щодо недопущення в майбутньому порушень;

- узагальнюючі висновки.

Підсумковий документ за результатами внутрішнього контролю підписується керівником служби внутрішнього контролю (внутрішнім контролером).

Якщо в процесі проведення перевірки були встановлені особи, які допустили виникнення порушень (помилки, недоліків, перекручень, фальсифікацій тощо), то вони повинні надати відповідні пояснення. Такі письмові пояснення співробітників підприємства та інша інформація стосовно об'єкта перевірки додаються до підсумкової документації внутрішнього контролю.

За погодженням з керівником підприємства встановлюються терміни ознайомлення з результатами перевірки та виконання заходів щодо усунення виявлених недоліків та порушень. Особи, не згодні з результатами перевірки мають право подати письмові заперечення або зауваження.

За результатами внутрішнього контролю проводиться робота щодо виправлення виявлених помилок і порушень. Керівник підприємства забезпечує моніторинг виконання рекомендацій внутрішнього контролера з усунення недоліків задля впевненості, що відповідні особи проводять ефективні дії.

Крім того, служба внутрішнього контролю зобов'язана забезпечити та здійснювати профілактику виникнення недоліків та порушень у майбутньому.

Основними помилками при створенні служби внутрішнього контролю, що знижують його ефективність є:

- низька культура внутрішнього контролю;
- неадекватне ставлення до ризику на тлі високих фінансових результатів;
- ігнорування принципів організації внутрішнього контролю;
- недотримання основних вимог до створення та функціонування системи внутрішнього контролю;
- неадекватні канали передачі інформації;
- бездіяльність керівництва щодо виявлених проблем [31].

Внутрішнім контроль не дає очікуваних результатів у випадках, коли керівництво демонструє своє зневажливе ставлення до нього і своєчасно не вживає заходів щодо виправлення виявлених недоліків.

Відсутність процедур контролю, що відносяться до якого-небудь з напрямків діяльності, уповільнює процес розвитку підприємства або зовсім зупиняє його. Так, якщо малі підприємства цілком зосередяться на захисті активів і запобіганні шахрайства, при цьому не звертаючи уваги на мотивацію співробітників, почнеться плинність кадрів, стане менше ініціативності з боку працівників. Якщо сконцентруватися на оптимізації оподаткування і не звертати уваги на забезпечення прозорості діяльності підприємства, то органи управління не матимуть достовірних даних для необхідної аналітичної роботи, завдяки яким можна гнучко реагувати на зміну зовнішнього середовища.

Типовими проблемами при організації системи внутрішнього контролю є:

- нерозуміння необхідності створення системи внутрішнього контролю;
- існування системи внутрішньою контролю лише за формальним підходом;
- відсутність контрольного впливу на певні господарські процеси;
- зайва бюрократизація контролю;
- концентрація внутрішнього контролю лише на захисті активів, конфіденційності та підготовні управлінських звітів;
- недолік повноважень для здійснення контролю;
- конфлікт інтересів у системі внутрішнього контролю;
- недостатність контрольних процедур в окремому центрі відповідальності;
- використання застарілих контрольних процедур;
- неузгодженість між підрозділами підприємства контрольних повноважень [31].

Незважаючи на те, що існування системи внутрішнього контролю само по собі не гарантує автоматичного досягнення цілей, її відсутність створює більше можливостей для здійснення помилок або їх невиявлення. Створюючи

систему внутрішнього контролю, підприємство повинно уникати застосування правил і практики, які можуть ненавмисно створювати стимули або спокуси для вчинення неправомірних дій, зокрема:

- надмірний акцент на досягненні високих показників діяльності і фінансових результатів у короткостроковій перспективі з одночасним ігноруванням майбутніх ризиків;
- схеми матеріального стимулювання співробітників надмірно орієнтовані на короткострокові показники;
- неефективний розподіл контрольних повноважень, що створює можливості для неправильного використання ресурсів або для приховування негативних показників;
- занадто незначні або, навпаки, непомірно суворі покарання за порушення і зловживання тощо.

Врахування представлених концептуальних засад організації внутрішнього контролю дозволить створити на підприємстві дієву його систему, а існуючу - удосконалити. Це створить передумови для раціонального використання можливостей внутрішнього контролю, забезпечуючи тим самим ефективне функціонування системи управління економічною безпекою суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел:

- 1 Фоміна Т.В. Організації і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України : дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 [Текст] / Т. В. Фоміна – О., 2007. - 168 с.
- 2 Андреев В. Д. Внутренний аудит : [Учеб.пособие] [Текст] / В. Д. Андреев - М.: Финансы и статистика, 2003 - 464 с.
- 3 Белобжецкий И. А. Ревизия и контроль в промышленности : [Учеб. пособие] [Текст] / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1987. -294 с.
- 4 Белуха Н. Т. Теория финансово-хозяйственного контроля : [Учебник] [Текст] / Н. Т. Белуха. – К.: Вища шк., 1990 – 279 с.
- 5 Богомолов А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения [Текст] / А. М. Богомолов, Н. А. Голощапов. –М.: «Экзамен», 1999. – 192 с.
- 6 Борисенко М. В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Текст] / М. В. Борисенко; Київ. нац. торг. - екон. ун-т. – К., 2008. - 21 с.

7. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Текст] / В. В. Бурцев. – М.: «Экзамен», 2000 - 320 с
8. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія [вид.2-ге, доп. і перероб.]. - [Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, М. І. Петренко. – Житомир: ЖІТІ, 2000. - 512 с.
9. Загородній А. Г. Фінансовий словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко // [4-те вид., випр. та доп.] – К.: «Знання», 2002. - 566 с.
10. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : [Монографія] [Текст] / Є. В. Калюга – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002 - 360 с.
11. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством Вопросы теории и практики [Текст] / Е. А. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. -216 с.
12. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль : [Учебник] [Текст] / Л. М. Крамаровский. - [4-е изд., перераб. и доп.]— М.: Финансы и статистика, 1988. - 300 с.
13. Криницький Р. І. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета [Текст] / Р. І. Криницький. – М.: «Финансы и статистика», 1990. - 120 с.
14. Кузьмелій Н. В. Бухгалтерський учет и его контрольные функции [Практическое руководство] [Текст] / Н. В. Кузьмелій — М.: Финансы и статистика, 1985 - 143 с.
15. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня д-ра екон. наук спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» [Текст] / В. Ф. Максимова. – Київ, 2006. - 33 с.
16. Мельник В. М. Ревизия и контроль : [учеб. пособие] [Текст] / В. М. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездии. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004 - 520 с.
17. Мишучкова Ю. Г. Особенности организации системы внутреннего контроля на предприятиях мукомольной промышленности [Текст] / Ю. Г. Мишучкова // «Аудитор». - 2012. - № 8. — [Электронный ресурс]. - код доступу: <http://www.cfjn.ru/management/practice/flour-grinding.shtm>
18. Мурашко В. М. Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле [Текст] / В. М. Мурашко – К.: Головное издательство издательского объединения «Вища школа», 1979 - 207 с.
19. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Монографія] [Текст] / Л. В. Нападовська - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000 - 224 с.
20. Наринский А. С. Контроль в условиях рыночной экономики [Текст] / А. С. Наринский, Н. Г. Гаджиев – М.: «Финансы и статистика», 1994. - 175 с
21. Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення; теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття ступеня д-ра екон. наук. спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» (за видами економічної діяльності) [Текст] / Петренко С. М. - Київ. 2010. - 39 с.
22. Протасов М. И. Внутрихозяйственный и ведомственный контроль в производственных объединениях пищевой промышленности [Текст] / М. И. Протасов, О. Н. Папиро, М. М. Безвидная. - М.: Легкая и пищевая промышленность, 1984 —168 с.
23. Солодов А. К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. Часть 1 [Текст] / А. К. Солодов. – Воронеж: редакционно-издательский отдел. 1993. – 160 с.
24. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит : [Учебник] [Текст] / Л. В. Сотникова / ВЗФЭИ. - М.: ЗАО « Финстатинформ», 2000. — 239 с.
25. Суйц В. П. Внутрипроизводственный контроль [Текст] / В. П. Суйц – М.: Финансы и статистика, 1987. — 127 с.
26. Сухарева Л. А. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы [Текст] / Л. А. Сухарева, И. Н. Дмитренко, М. В. Борисенко // Вісник Львівської комерційної академії Львів: Львівська комерційна академія. - 2004 — № 16. - С. 84-91.

27. Терехов А. А. Аудит: перспективы развития [Текст] / А. А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 2001. — 560 с.
28. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер – М.: «Финансы и статистика». 1995. - 416с.
29. Шниг А. А. Контрольные функции централизованной бухгалтерии торго [Текст] / А. А. Шниг. – М.: «Экономика», 1977. - 124 с.
30. Штейнман М. Я. Внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / М. Я. Штейнман. — М.: «Финансы и статистика», 1983. - 160 с.
31. Консультацію по организации системы внутреннего контроля на предприятии. - [Электронный ресурс] - код доступа: <http://www.torglocman.com/folders/po-auditubukhghaltierskogho-uchieta/documents/konsultatsii-po-orghanizatsii-sistiemy-vnutriennieggho-kontrolia-na-priedpriiatii>
32. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве [3-е изд., перераб. и доп.] [Текст] / Н. Г. Белов. – М.: Агропромиздат, 1983. - 320 с.
33. Избицкий Л. М. Ревизия и контроль в потребительской кооперации [Учебник для кооперативных вузов, 2-е издание, переработанное и дополненное] [Текст] / Л. М. Избицкий. – М., «Экономика», 1971 -287с.
34. Митрофанов В. М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий [Текст] / В. М. Митрофанов – М.: Финансы, 1965. —259 с.
35. Рябчиков М. П. Контроль финансово-хозяйственной деятельности на промышленных предприятиях [Текст] / М. П. Рябчиков. – М.: Финансы и статистика, 1989. — 159 с.
36. Бобыр С. И. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий : [Учебник] [Текст] / С. И. Бобыр — М.: «Высш. школа», 1975 - 392 с.