

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.9.51](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.9.51)

УДК 657.633

*Р. О. Савченко,  
кандидат економічних наук, доцент,  
головний бухгалтер Житомирського національного агроекологічного університету  
ORCID: 0000-0002-4586-9426*

*Н. М. Савченко,  
кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та  
аудиту, Житомирський національний агроекологічний університет  
ORCID: 0000-0001-7092-619X*

*І. В. Дем'янюк,  
старший викладач кафедри фінансів і кредиту,  
Житомирський національний агроекологічний університет  
ORCID: 0000-0003-1198-3594*

## **ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

*R. Savchenko  
Ph.D. in Economics, Associate Professor,  
Chief Accountant of Zhytomyr National Agroecological University*

*N. Savchenko  
Ph.D. in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting,  
Taxation and Audit, Zhytomyr National Agroecological University*

*I. Demianyuk  
Senior Lecturer in Finance and Credit, Zhytomyr National Agroecological University*

### **INTERNAL CONTROL: PROBLEMS AND PROSPECTS**

*В статті проведено узагальнення теоретичних основ організації системи внутрішнього контролю у вітчизняних підприємствах. Визначено, що внутрішній контроль – це сукупність організаційних заходів, методик і процедур, що застосовується підприємством з метою ефективного здійснення процесу господарювання, забезпечення збереженості наявного майна, виявлення, виправлення та запобігання виникнення помилок і спотворення всіх видів інформації, своєчасна і якісна підготовка достовірної звітності для управлінських цілей. Доведено, що організація системи внутрішнього контролю за збереженням майна підприємства залежить від особливостей організації діяльності, характеру розподілу функцій, відповідальності за їх належне виконання, відповідних правил і процедур для здійснення діяльності, планів, інструкцій, нормативів, рекомендацій та інших заходів. Основний принцип діяльності контролю – незалежність, що визначається чітким встановленням прав, обов'язків і відповідальності, підзвітністю і підлеглистю тільки керівництву підприємства. Методика внутрішнього контролю господарських операцій, яка охоплює всі аспекти управління ними та їх використання, дає можливість виявити недоліки в роботі підприємства, що сприяє покращанню системи управління.*

*The article summarizes the theoretical foundations of the organization of internal control system in domestic enterprises. It is determined that internal control is a process aimed at achieving the goals of the enterprise, is the result of the actions of the management apparatus to plan, organize, monitor its activities. At the same time, the managers of the enterprise are obliged to determine the purpose of existence of the entity, to detail it in the tasks and to build the appropriate organizational structure of the enterprise and its divisions. It is proved that the organization of the system of internal control over the preservation of the property of the enterprise depends on the peculiarities of the organization of its activities, the nature of the distribution of functions, responsibility for their improper performance, appropriate rules and procedures for the implementation of activities, plans, instructions, standards, recommendations and other measures. The basic principle of control activity is independence, which is manifested in clearly defined rights, delineation of duties and responsibilities, establishing accountability and subordination only to the management of the enterprise. The technique of internal control of business operations, which covers all aspects of their management and their use, makes it possible to identify deficiencies in the operation of the enterprise, which will help to optimize the management system. It is determined that the organization of the internal control system is the prerogative of the enterprise itself and may contain several approaches. The article describes the characteristics of each approach, as well as their main advantages and disadvantages. It is proved that the organization and functioning of the internal control system is one of the basic conditions for establishing effective relations between different entities. The main advantage of such control is that it provides effective control over the activity of the enterprise while maintaining the trade secret and respecting its legitimate interests. It is established that internal control will be useful if it is oriented towards achieving specific tasks, and therefore always preceding the evaluation of control results should always determine its goals.*

**Ключові слова:** внутрішній контроль; форма управління; інформаційне забезпечення; модель COSO; аутсорсинг; косорсинг; внутрішній аудит; бухгалтерський облік.

**Keywords:** internal control; management form; information support; COSO model; outsourcing; corsetry; internal audit; accounting.

**Постановка проблеми.** Контроль є системою, яка забезпечує встановлення взаємозв'язку між його об'єктами і суб'єктами. Завдяки йому, управлінський персонал отримує необхідну інформацію про реальний стан керованого об'єкта і реалізацію рішень, що направлені на управління суб'єктом господарювання. Одним із видів контролю, що може виокремлюватися в підприємствах є так званий внутрішній контроль. Він являє собою систему заходів, що продукуються та здійснюються управлінським персоналом з метою забезпечення ефективного виконання трудовим персоналом своїх обов'язків, визначає законність операцій та встановлює їх економічну доцільність. Внутрішній контроль включає в себе комплекс різноманітних взаємопов'язаних методик і процедур, які розробляє і використовує адміністрація, з метою забезпечення зниження небажаного ризику в діловій і фінансовій діяльності. Він є частиною загальної системи управління підприємством, створення якої неможливе без функціонування системи обліку, яка повинна займати активну позицію і ведучу роль в інформаційному забезпеченні системи контролю.

Коли підприємство вже створене, тобто сформовано капітал, визначені цілі і завдання суб'єкта господарювання, тоді виникає необхідність організації внутрішнього контролю. Без нього в підприємстві з'являється безлад і згуртувати діяльність працівників практично неможливо. Самі по собі цілі, плани і структура підприємства визначають напрям його діяльності. Система внутрішнього контролю буде ефективнішою, якщо всі співробітники підприємства будуть виконувати контрольні процедури, причому на перманентній основі. В організації і забезпеченні функціонування внутрішнього контролю повинні приймати участь фахівців суміжних служб - планової, фінансової та економічної.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання внутрішнього контролю, а саме: теоретичні основи, розвиток методики та організації розглядалися і аналізувалися в працях В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутиця, М.Т. Білухи, О.Н.Волкової, Н.Г.Данілочкіної, М.В. Мельник, С.В. Мочерного, Є. В. Мниха, В.В. Сопка В.В. Скобари, Л.В. Сотникової, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета та ін. Увага вчених була зосереджена на особливостях організації внутрішнього контролю, методології його проведення з метою покращення майнового і фінансового стану суб'єктів господарювання.

Проте в їх працях не в повній мірі були враховані специфічні особливості сучасної ринкової економіки та їх вплив на порядок організації та вибір методологічного інструментарію внутрішнього контролю.

**Мета статті.** Не розробленість ряду теоретичних і організаційно-методичних положень предмету дослідження і висока практична значущість необхідності знаходження ефективного вирішення прикладних завдань, пов'язаних з виявленням можливостей подальшого розвитку внутрішнього контролю у вітчизняних підприємствах в сукупності визначили мету, завдання та зміст статті.

**Виклад основних результатів дослідження.** Слово «контроль», як і слово «влада», породжує перш за все негативні емоції. Для багатьох людей контроль означає перш за все обмеження, примушення, відсутність самостійності і т.п. - загалом, все те, що прямо протилежно нашим уявленням про свободу особистості. Внаслідок такого стійкого сприйняття контроль відноситься до числа тих функцій управління, сутність яких розуміється частіше всього неправильно. Якщо запитати, що ж означає контроль для менеджера, то найчастіше люди будуть відповідати вам, - це те, що дозволяє утримувати працівників у певних рамках. В принципі - це правильно [5].

«Контроль, — писав у 1897 р. Л.І. Гомберг, — має призначенням дослідження того, наскільки виконання відповідає встановленим вимогам, будь ці останні диктовані законодавством, звичаєм або просто розсудком» [2, с. 219].

Тлумачення контролю, як однієї з основних функцій управління, наведено В.Ф. Максимовою. Її твердження дають змогу розглядати контроль як логічний наслідок вибору альтернативних рішень та складання планів. Водночас контроль діяльності може призвести до перегляду раніше прийнятих рішень, зміни планів і т.п. Контроль передбачає виявлення помилок окремих виконавців так само, як і їхніх успіхів. Контроль супроводжується аналізом причин і успіхів, а також розробкою заходів, за допомогою яких можна виправити помилки і закріпити успіх, у тому числі з урахуванням впливу зовнішнього середовища, оцінки його параметрів та пов'язаних з ним ризиків [4].

Контроль виявляє слабкі сторони підприємницької діяльності, дозволяє оптимально використовувати ресурси, вводити в дію резерви, а також уникати банкрутства і кризових ситуацій. Контроль в підприємстві включається в процес управління, а саме: встановлення цілей, розробку бізнес-планів, бюджетів, моніторингу, оперативної роботи, щодо виявлення відхилень від намічених цілей на всіх етапах життя товару (від його створення до реалізації). В сучасних умовах мінливого зовнішнього та внутрішнього середовища раціональним є запровадження так званого внутрішнього контролю.

Таким чином, внутрішнім контролем є не тільки виявлення і виправлення помилок, а й проведення заходів із коригування шляхів досягнення поставлених завдань. Поняття «внутрішнього контролю» сформоване ще в XVIII ст., а перші внутрішні аудитори у великих компаніях з'явилися наприкінці XIX ст.. Першими хто запровадив внутрішній аудит, вважаються залізничні компанії.

Внутрішній контроль — це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій [1].

В ході організації внутрішнього контролю необхідним є створення інформаційної бази склад, структура і призначення якої буде мати широкий діапазон і прямо залежати від специфіки діяльності підприємства. Формування інформаційної бази повинно відбуватися шляхом проходження всіх етапів збору поточної інформації, проведення її аналізу та передачі користувачам.

В даний час внутрішній контроль — визначає Н.І. Петракова - це ефективний інструмент корпоративного управління, який забезпечує захист економічних інтересів компаній і сприяє досягненню ними своїх стратегічних цілей. Правильно організований внутрішній контроль сприяє збереженню та раціональному використанню ресурсів підприємства, визначає ступінь довіри користувачів звітності, допомагає підвищити рентабельність діяльності підприємства та зміцнити позиції організації на ринку [7].

Внутрішній контроль являє собою організований підприємством процес перевірки виконання і забезпечення реалізації всіх управлінських рішень в області господарської діяльності з метою реалізації стратегії підприємства [9].

Внутрішньогосподарський контроль, на думку В.Я. Овсійчук, - це систематична перевірка всіма посадовими особами в межах їх компетенції виконання рішень зборів акціонерів, пайовиків, Ради директорів, правління; виконання бюджетів - виробництва, матеріальних, трудових, загальновиробничих витрат, забезпечення збереження майна власників і дотримання законодавства з метою виявлення резервів підвищення ефективності виробництва і запобігання розкрадань, зловживань і шахрайства [6].

Таким чином, внутрішнім контролем є процес, який спрямований на досягнення цілей підприємства, є результатом дій керівництва із планування, організації, моніторингу його діяльності. Менеджери підприємства при цьому зобов'язані визначати мету існування суб'єкта господарювання, деталізувати її в завданнях та будувати відповідну структуру підприємства і його підрозділів.

М.Т. Білуха визначає що, метою внутрішнього контролю підприємств є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів, витрат і фінансових результатів; повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів та його відповідності прийнятій

обліковій політиці, достовірності відображення доходів, витрат і фінансових результатів у звітності підприємства, відповідності методики обліку доходів, витрат і фінансових результатів чинним нормативним документам України [1].

Деталізувати мету внутрішнього контролю можна за допомогою цілей. Цілями внутрішнього контролю, з одного боку є об'єктивне відображення господарської ситуації, а з іншого, підтримка інтересів і політики керівництва фірми. Тому навіть ефективні системи контролю можуть перебувати під впливом керівництва компанії.

**Таблиця 1.**

**Характеристика загальних цілей внутрішнього контролю, що спрямовані на досягнення поставленої мети**

№	Ціль внутрішнього контролю	Характеристика цілей
1	Дотримання встановлених етичних та економічних показників	операційні процеси повинні бути організованими належними чином, відповідно до моральних принципів, які запобігають виникненню фактів шахрайства та корупції. Це також означає, що операційні процеси повинні бути організованими у найбільш економічний спосіб з обов'язковим досягненням виокремлених цілей
2	Виконання зобов'язань щодо фінансової звітності	державні установи, а також люди, які там працюють, несуть відповідальність за усі прийняті рішення та вчинені дії. Фактор підзвітності відображається в усіх фінансових та не фінансових звітах, призначених для внутрішніх та зовнішніх користувачів суб'єкта господарювання
3	Дотримання законодавства та нормативних актів	внутрішній контроль повинен забезпечувати дотримання суб'єктом господарювання положень розроблених внутрішніми документами, що регулюють його діяльність, а також чинних нормативно-правових актів
4	Захист ресурсів від втрат, неналежного використання та пошкодження	захист ресурсів в державних установах є величезним питанням особливо через те, що мова йде про державні ресурси. Тут наголос робиться на тому, що до цього питання необхідно ставитись із особливою увагою

*Джерело: побудовано на основі [8]*

Зауважимо, що внутрішній контроль буде корисний за умови його орієнтації на досягнення конкретних завдань, а тому перш ніж оцінювати результати контролю, необхідно визначити його цілі.

Практиці вітчизняних підприємств не завжди притаманна наявність системи внутрішнього контролю, хоча його окремі елементи завжди присутні. Причиною цього може слугувати те, що в малих підприємствах зазвичай працює невелика кількість працівників, які можуть не мати спеціальних знань, що потрібні для організації ефективної системи внутрішнього контролю. Великі ж підприємства, які мають всі можливості для організації системи внутрішнього контролю, проте не завжди можуть рціонально застосовувати його методи, і в такому випадку кошти, витрачені на його побудову, не принесуть бажаних результатів.

Проведені дослідження проблем розвитку внутрішнього контролю в сучасних умовах господарювання обумовлені тим, що внутрішній контроль є одним з небагатьох доступних і в той же час недооцінених видів контролю, правильність використання методології якого може сприяти підвищенню ефективності діяльності підприємства. Тому у функціонуванні ефективної системи внутрішнього контролю повинні бути зацікавлені перш за все керівники та власники підприємств, шляхом делегування повноважень із його організації та вибору методичного інструментарію безпосередньо професійним менеджерам.

Багато корпоративних скандалів довели, що сучасний стан організації внутрішнього контролю далеко не ідеальний, в результаті чого підприємства терплять банкрутства. Вивчення спеціалізованої літератури показало, що склад та структура виявлених порушень, сила та дія їх проявів в наукових дослідженнях не узагальнюються, не формулюються напрямки емпіричних досліджень, не систематизуються їх результати, які були б спрямовані на попередження виникнення порушень. Внутрішній контроль у більшості вітчизняних підприємств не відіграє своєї ролі в напрямку стимулювання відповідальності, він не дає можливості працівникам відчувати відповідальність перед своїми керівниками, у керуючих - перед власниками, у власників - перед державою. Створення та розвиток системи внутрішнього контролю є однією із основних умов становлення правових взаємовідносин між різними суб'єктами. Основна перевага такого контролю полягає в тому, що він забезпечує дієвий контроль діяльності підприємства при збереженні комерційної таємниці і дотримання законних інтересів при здійсненні господарської діяльності.

Одним із варіантів організації системи внутрішнього контролю є використання ризик-орієнтованого підходу. Комітетом організацій-спонсорів Комісії Тредвея було запроваджено модель COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), яка може слугувати

еталоном для порівняння суб'єктами господарювання власних систем внутрішнього контролю. Модель COSO включає в себе основні поняття контролю (рис. 1):

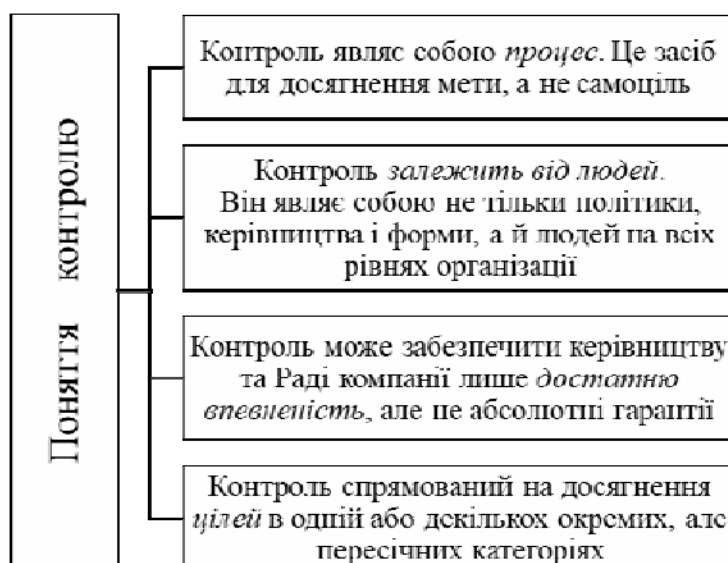


Рис. 1. Основні поняття контролю в Моделі COSO

Джерело: розробка авторів

Відповідно до розробленої моделі система внутрішнього контролю складається з п'яти взаємопов'язаних компонентів (таб.2), які забезпечують ефективну основу для її опису і аналізу [10].

Таблиця 2.  
Компоненти моделі COSO

Компоненти моделі	Пояснення
Контрольне середовище	задає атмосферу в організації, впливаючи на контрольну свідомість персоналу. Воно є основою для всіх інших компонентів внутрішнього контролю, забезпечуючи підтримання дисципліни і структури. Факторами контрольного середовища є: цілісність, етичні цінності, стиль роботи керівництва, система делегування повноважень, процеси управління і розвитку персоналу в організації.
Оцінка ризиків	організація стикається з різними ризиками, що виникають у зовнішньому та внутрішньому середовищі, які повинні бути оцінені. Попередньою умовою для оцінки ризику є визначення цілей, тому оцінка ризику передбачає виявлення і аналіз відповідних ризиків, пов'язаних із досягненням поставлених цілей. Оцінка ризику є необхідною умовою для визначення того, як необхідно управляти ризиками.
Засоби контролю	контроль здійснюється відповідно до внутрішніх документів суб'єктів господарювання, які допомагають менеджменту в реалізації їх рішень. Вони забезпечують можливість виконання необхідних дій, для запобігання виникнення ризиків, що можуть перешкоджати досягненню цілей організації. Засоби контролю застосовуються в межах всієї організації, на всіх її рівнях і всіма функціями. Вони включають в себе цілий ряд заходів: узгодження, дозволи, перевірки, звірки, звітування, забезпечення безпеки активів і розподілу обов'язків.
Інформація та комунікація	інформаційні системи відіграють ключову роль в системі внутрішнього контролю, оскільки вони формують звіти, що включають в себе не тільки фінансову інформацію, а також дані щодо операційної діяльності, дотримання процедур та норм чинних нормативно-правових актів, які дозволяють керувати та розвивати бізнес. У більш широкому сенсі, ефективна комунікація повинна забезпечувати формування інформаційних потоків знизу - вгору по усій організації.
Моніторинг	система внутрішнього контролю потребує моніторингу - процесу оцінки якості роботи системи протягом визначеного проміжку часу. Це досягається шляхом постійного спостереження за суб'єктом господарювання. Недоліки внутрішнього контролю, виявлені під час таких контрольних заходів слід доводити до відома керівництва та усувати з метою забезпечення безперервного вдосконалення керованої системи

Джерело: сформовано авторами на основі [10]

Організація системи внутрішнього контролю є прерогативою самого підприємства і може містити декілька підходів.

В теперішній практиці відомі чотири підходи до організації системи внутрішнього контролю (рис. 2.)



**Рис. 2. Підходи до організації системи внутрішнього контролю**

*Джерело: побудовано авторами.*

Перший підхід є одним із найпоширеніших способів створення служби внутрішнього контролю. Суть його полягає в тому, що створення служби здійснюється власними силами, тобто підприємство самостійно наймає фахівців, які мають необхідну кваліфікацію та які навчають наявних співробітників. Доцільність такого способу організації служби внутрішнього контролю пояснюється тим, що це дозволяє керівництву здійснювати ефективний контроль над окремими підрозділами, виявляти приховані резерви і найбільш перспективні напрямки розвитку, формувати рекомендації для фінансово-економічної і бухгалтерської служби за для поліпшення результатів їх роботи.

Перевагою даного способу є те, що служба внутрішнього контролю функціонує в ньому на перманентній основі, в зв'язку з чим підвищується якість управління підприємством. Фахівці, які задіяні в цій роботі знають специфіку даного підприємства, а також специфіку діючої системи внутрішнього контролю, що значно спрощує процедуру перевірки і підвищує достовірність її результатів. З боку інвесторів, завжди буде більше довіри підприємству, в якому функціонує на постійній основі служба внутрішнього контролю.

Недоліками даного способу організації служби контролю є висока трудомісткість робіт, пов'язаних із вибором оптимальної форми організації (управління, служби, відділу). Підприємство несе значні витрати, пов'язані з підготовкою кадрів для роботи в службі внутрішнього контролю, а також при розробці нормативно-методичної бази для внутрішнього контролю.

Другий підхід, що застосовують підприємства при створенні служби внутрішнього контролю - це частковий аутсорсинг або його ще називають косорсинг, який являє собою поділ функцій із виконання будь-якого бізнес-процесу між персоналом підприємства і зовнішніми спеціалістами-виконавцями. В даному випадку допомогу співробітникам служби внутрішнього контролю надає аутсорсингова компанія на договірній основі. При цьому допомога компанії обмежується запитами, які надходять до неї від служби внутрішнього контролю підприємства.

Перевагою даного підходу щодо організації служби внутрішнього контролю є: можливість залучення експертів в різних областях, гнучкість в питаннях їх залучення, доступ до передових технологій і методик проведення перевірок і надання консультаційних послуг.

Недоліками даного підходу є: відсутність повного знання специфіки діяльності організації, процесів управління організацією, проблем з віднесенням витрат на витрати для цілей оподаткування.

Третій підхід - укладення договору з контрагентом, який спеціалізується на наданні послуг внутрішнього контролю (аутсорсингова компанія). При використанні даного підходу в підприємстві буде функціонувати аудиторський комітет та директор з внутрішнього контролю. В їх обов'язки входить співпраця з командою залучених фахівців аутсорсингової компанії і аналіз фінальних звітів від них. Аутсорсингова компанія бере на себе перевірку: правильності організації та ведення бухгалтерського обліку, проводить оцінку податкових ризиків і ризиків втрати активів підприємством. Окремо оцінюється також ефективність кадрової політики, що застосовується підприємством, відповідність організаційної та функціональної структури масштабами діяльності компанії.

Перевагою даного підходу до організації служби внутрішнього контролю є: відсутність витрат на створення та утримання власної системи внутрішнього контролю, високий рівень професійної підготовки фахівців, скорочення витрат на забезпечення служби внутрішнього контролю, мінімальні витрати і

зусилля з боку керівництва з координації роботи внутрішнього контролера. Організація системи внутрішнього контролю та проведення подальшого моніторингу за її функціонуванням при цьому входить в повноваження Генерального директора та делегованих ним спеціалістів вищої ланки (наприклад, керівник служби внутрішнього контролю, фінансовий директор, головний бухгалтер).

Таким, чином, внутрішнім контролем є це процес, який здійснюється спеціалізованим суб'єктом підприємства та сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємства, раціональності використання всіх видів ресурсів, підтверджує дані фінансової звітності та забезпечує дотримання положень чинних нормативно-правових актів.

Для того щоб система внутрішнього контролю виправдала очікування власників та керівництва підприємства від її створення, вона має забезпечувати виконання ряду вимог:

- до бухгалтерської звітності повинна включатися лише та інформація, яка була правильно задокументована, класифікована, оцінена та відображена в обліку;
- бухгалтерська звітність повинна містити об'єктивну інформацію в цілому по підприємству;
- забезпечувати своєчасність виявлення всіх відхилень планових показників від фактичних, проведення їх аналізу та притягнення винних осіб до відповідальності;
- фінансові ресурси підприємства не привласнювалися чи неефективно використовувалися;
- внутрішня звітність передається уповноваженим особам оперативно для прийняття ними управлінських рішень.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, наявність системи внутрішнього контролю в підприємницькому середовищі притаманна кожному суб'єкту господарювання. Потреба в організації системи внутрішнього контролю проявляється на всіх етапах відтворення: до- і після виробничого процесу (при підготовчих процесах виробництва, при зберіганні, переробці і доведення продукції до споживача). Організація внутрішнього контролю сприяє досягненню бажаних показників прибутковості і рентабельності, а також запобігає нераціональному використанню ресурсів, підтверджує дані бухгалтерського обліку, які є інформаційною основою при складанні звітності, перевіряє дотримання положень чинних нормативно-правових актів, дозволяє уникати нанесення шкоди репутації компанії і пов'язаних з цим наслідків.

Можливості системи внутрішнього контролю, як функції управління в підприємстві, використовуються сьогодні недостатньо. Для ефективної роботи системи внутрішнього контролю в суб'єкті господарювання необхідним є розмежування компетенції підрозділів, що входять в цю систему і безпосередньо здійснюють розробку, затвердження, застосування процедур та оцінюють його діяльність, мають визначені області повноважень, встановлену відповідальність, порядок взаємодії з іншими підрозділами, перелік, періодичність і порядок здійснення процедур контролю. Для цього пропонується організувати в рамках побудови системи спеціалізовані підрозділи внутрішнього контролю.

#### **Література.**

1. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія і аудит : підруч. / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Укр. акад. оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
2. Гомберг Л.И. Значение контроля // Счетоводство. — 1897. — № 19—20.
3. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [монографія] / М. Д. Корінько. – К. : Інформат.-аналіт. агентство, 2007. – 429с.
4. Максимова В. Ф. Реалізація стратегії підприємства в системі контролю та аудиту / В. Ф. Максимова // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. - 2012. - Вип. 39. - С. 89-93.
5. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. з англ. М: Издательство "Дело", 2019. - 672 с.
6. Овсийчук В.Я. Формирование системы внутривозвратного контроля в сельскохозяйственных организациях: Монография. М.: Изда-тельско - книготорговая корпорация «Дашков и К», 2006. - 347 с.
7. Петракова Н. И. Проблемы и перспективы развития внутреннего контроля на предприятии // Молодой ученый. — 2018. — №13. — С. 257-260.
8. Практичні вказівки щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади України. Посібник для керівників установ та державних внутрішніх аудиторів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=134084>
9. Савченко Р.О. Організація системи внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу / Р. О. Савченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2013. - Вип. 2. - С. 296-302.
10. Internal Control – Integrated Framework / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [Electronic resource]. – NY, 1992. – Retrieved from : <http://www.coso.org>

#### **References.**

1. Bilukha, M. T. and Mykytenko, T. V. (2005), *Finansovyy kontrol: teoriia, reviziia i audyt* [Financial control: theory, revision and audit]. Ukr. akad. oryhinal'nykh idej. Kyiv, Ukraine.
2. Homberh, L.Y. (1897), “The value of control”. *Schetovodstvo*, vol. 19-20, pp. 219-222.

3. Korin'ko, M. D. (2007), *Kontrol' ta analiz diial'nosti sub'iektiv hospodariuvannia v umovakh ii dyversyfikatsii: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia* [Control and analysis of business entities in the conditions of its diversification: theory, methodology, organization], Informat.–analit. ahentstvo, Kyiv, Ukraine.
4. Maksimova, V. F. (2012), "Implementation of enterprise strategy in the control and audit system", *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii. Serii ekonomichna*, vol. 39, pp. 89-93.
5. Meskon, M. Al'bert, M. and Khedoury, F. (2019), *Osnovy menedzhmenta* [Fundamentals of Management], Yzdatel'stvo "Delo", Moscow, Russia.
6. Ovsyichuk, V.Ya. (2006), *Formyrovanye systemy vnutrykhozijstvennoho kontroliia v sel'skokhozijstvennykh orhanyzatsiyakh* [Formation of on-farm control system in agricultural organizations], Yzdatel'sko - knyhotorhovaia korporatsiia "Dashkov i K", Moscow, Russia.
7. Petrakova, N. Y. (2018), "Problems and prospects for the development of internal control in the enterprise", *Molodoj uchenyj*, 13, pp. 257-260. Ukraine.
8. Yevropejs'kyj instytut derzhavnoho upravlinnia ta audytu (2015), "Practical guidance on the implementation of financial management and control and strengthening of managerial accountability (responsibility) in government bodies of Ukraine. A Manual for Heads of Institutions and Public Internal Auditors", available at: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=134084> (Accessed 15 Sept 2019).
9. Savchenko, R.O. (2013), "Organization of the internal control system based on a risk-oriented approach", *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu*. Ser.: Bukhhalters'kyj oblik, kontrol' i analiz, vol. 2, pp. 296-302.
10. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), "Internal Control – Integrated Framework", available at: <http://www.coso.org> (Accessed 15 Sept 2019).

*Стаття надійшла до редакції 20.09.2019 р.*