



The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.

УДК 657.1:637.5
JEL: Q12, Q14, M41

Володимир Кушнір

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»
Україна*

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ М'ЯСОПЕРЕРОБНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

У статті описано теоретичні засади внутрішньогосподарського контролю та його практичні аспекти в роботі м'ясопереробних підприємств. Удосконалено визначення внутрішньогосподарського контролю, його предмета та мети. Визначено суб'єкти, об'єкти й завдання внутрішньогосподарського контролю, доповнено принципи його здійснення. Наголошено на необхідності здійснення внутрішньогосподарського контролю як важливого елемента в системі управління підприємством.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, внутрішній контроль, завдання контролю, суб'єкти контролю, ревізійна комісія, Україна.

Владимир Кушнир

*ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана»
Украина*

ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕМ ПРЕДПРИЯТИЕМ

В статье описано теоретические основы внутрихозяйственного контроля и его практические аспекты в работе мясоперерабатывающих предприятий. Усовершенствовано определения внутреннего контроля, его предмета и цели. Определены субъекты, объекты и задачи внутрихозяйственного контроля, дополнены принципы его осуществления. Отмечена необходимость осуществления внутрихозяйственного контроля как важного элемента в системе управления предприятием.

Ключевые слова: внутрихозяйственный контроль, внутренний контроль, задачи контроля, субъекты контроля, ревизионная комиссия, Украина.

Volodymyr Kushnir

*State Higher Educational Establishment «Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman»
Ukraine*

INTERNAL CONTROL IN THE MANAGEMENT SYSTEM OF MEAT PROCESSING ENTERPRISES

The article is described the theoretical basis of internal control and its practical aspects in the work of meat processing enterprises (a case in the meat processing industry in Ukraine). The purpose of the research is to establish the theoretical foundations of the internal control and its improvement in the activity of meat processing plants of various forms of management. It is proposed to use precisely internal control among other names of domestic control. Definition of internal control, its subject and purpose are improved. The subjects and objects of internal control are determined; the principles of its implementation are supplemented. Specific control tasks in meat processing plants according to the needs of this industry are outlined. Specific examples of control subjects are presented and the role of the revision commission is emphasized. The state of internal control in meat processing plants in Ukraine is investigated and it is established that it has a bad condition and unfounded approach to its implementation by managers of meat processing enterprises. To improve the situation we recommend that each meat processing enterprise have in its staff a revision commission or an apposer (auditor). It is established that internal control is more effective in joint-stock companies than in limited liability companies. The necessity of internal control as an important element in the enterprise management system is accented.

Key words: *internal control, domestic control, control tasks, subjects of control, revision commission, Ukraine.*

Постановка проблеми. Раціональна побудова системи бухгалтерського обліку на м'ясопереробному підприємстві сприяє більш ефективному та досконалому інформаційному забезпеченню його управління. Однак без дієвого внутрішньогосподарського контролю управління підприємством стає недостатньо ефективним. За останні роки в Україні знизилось виробництво свинини та яловичини, що зі свого боку вплинуло на діяльність м'ясопереробних підприємств. Низька рентабельність підприємств м'ясопереробної галузі вимагає належного контролю за витратами й доходами.

Зважаючи на ці чинники, організація внутрішньогосподарського контролю набуває важливого значення. Підприємствами інших галузей господарювання, зокрема сільськогосподарськими, на практиці доведено, що однією з головних умов ефективної діяльності підприємства є вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю як однієї із ключових функцій управління.

Нині серед науковців немає єдиної думки стосовно використання терміну «внутрішній контроль», «внутрішньогосподарський контроль» чи іншої назви контролю, а відповідно кожен автор наводить свої визначення контролю, його мети, предмету. Також майже не трапляються конкретні завдання контролю, які б відповідали сучасним вимогам для підприємств м'ясопереробної галузі, водночас детально не описано об'єкти та суб'єкти внутрішньогосподарського контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань щодо внутрішньогосподарського контролю присвятили свої наукові праці такі вітчизняні вчені, як: М. М. Коцупатрий, Л. В. Гуцаленко, У. О. Марчук [1], А. М. Герасимович [2], Л. В. Нападовська [3], Є. В. Калюга [4] та В. П. Пантелєєв [5], які використовують термін внутрішньогосподарський контроль й описують своє розуміння мети та предмета контролю;

Т. О. Каменська [6] та Р. А. Сагайдак [7] наполягають на використанні терміна внутрішній контроль; І. К. Дрозд [8], Я. І. Глущенко [9] та В. О. Шевчук [10] здійснюють спробу трансформації визначення «внутрішній контроль» і характеризують його завдання; Н. І. Дорош [11] та К. В. Безверхий [12] звертають увагу на доцільності функціонування системи внутрішньогосподарського контролю.

За останні роки значний внесок у вдосконалення внутрішньогосподарського контролю здійснили зарубіжні вчені, зокрема такі: J. Wang і K. Hooper пропонують удосконалити дисциплінарні правила для спостерігачів контролю [13]; С. R. Bakera, В. Cohanierb, N. J. Leo описують стан внутрішнього контролю в розвинених країнах світу й пропонують індивідуальну та колективну відповідальність [14]; D. A. Zumoffen, L. Braccia, A. G. Marchett досліджують економічний дизайн управління з урахуванням методики зворотного відбору з використанням моделі внутрішнього контролю [15]; J. Hulstijn зі співавторами досліджують питання регулювання на основі моніторингу безперервного контролю в м'ясопереробній галузі [16].

Однак, незважаючи на істотний внесок науковців у дослідження проблемних питань внутрішньогосподарського контролю, залишається не до кінця визначеним мало досліджуване питання саме його організаційних особливостей на м'ясопереробних підприємствах.

Мета статті. Метою дослідження є встановлення теоретичних засад внутрішньогосподарського контролю та його вдосконалення в діяльності м'ясопереробних підприємств різної форми господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. М'ясокомбінати як суб'єкти господарювання зазвичай представлені акціонерними товариствами, товариствами з обмеженою відповідальністю та виробничими кооперативами. Господарська діяльність і внутрішньогосподарський контроль на цих підприємствах законодавчо закріплені в Господарському Кодексі України [17], Законі України «Про господарські товариства» [18], Законі України «Про акціонерні товариства» [19].

Значна частина вчених у своїх наукових працях зазначають, що сутність поняття «внутрішній контроль» в офіційних державних актах, рекомендаціях чи нормативах не передбачено. Однак це не так, тому що в ДСТУ 2962-94 «Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування на промисловому підприємстві. Терміни та визначення» внутрішній контроль роз'яснюється як система фінансового та інших видів контролю, що передбачає наявність організаційної структури, методів і способів роботи, а також внутрішні ревізійні заходи, здійснювані керівництвом для того, щоб контрольований об'єкт функціонував ефективно та продуктивно [20].

У міжнародній практиці обліку та аудиту визначення системи внутрішнього контролю наведено у Міжнародному стандарті аудиту (МСА) 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» (діяв до грудня 2004 р. і був замінений на МСА 315 та МСА 330), згідно з яким це всі внутрішні правила та

процедури контролю, запроваджені керівництвом для забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності й повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації, запобігання фальсифікації [21].

Серед науковців немає однозначної думки стосовно використання терміна «внутрішній контроль» чи «внутрішньогосподарський контроль». Сутність цих термінів в економічній літературі ототожнюють.

На досліджених м'ясопереробних підприємствах, таких як: ТОВ «Кам'янець-Подільський м'ясокомбінат», ТОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат», ПАТ «Тростянецький м'ясокомбінат», ПАТ «Івано-Франківський м'ясокомбінат» та ПрАТ «Козятинський м'ясокомбінат» використовують лише терміни «внутрішній контроль» і «внутрішньогосподарський контроль». У їхніх установчих документах вживають обидва терміни по чергово й таким чином можна стверджувати, що підприємства ці терміни також ототожнюють. Варто зазначити, що в установчих документах ТОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» часто трапляється термін «контрольна функція обліку» як означення внутрішньогосподарського контролю.

На нашу думку, М. М. Коцупатрий, Л. В. Гуцаленко та У. О. Марчук найвдаліше дали визначення внутрішньогосподарського контролю з-поміж науковців, а саме, що це незалежний контроль з боку зацікавлених осіб – власників та управлінського персоналу підприємства з метою недопущення фактів порушення законності, нераціонального використання та перевитрат виробничих ресурсів, невиконання передбачених виробничо-господарських планів діяльності й розвитку підприємства [1, с. 11–12].

Під внутрішньогосподарським контролем А. М. Герасимович вбачає інструмент управління, що охоплює всю діяльність підприємства й сприяє досягненню поставленої мети [2]. Л. В. Нападовська зазначає, що внутрішньогосподарський контроль – це процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих рішень [3, с. 47]. Є. В. Калюга наполягає на тому, що внутрішньогосподарський контроль представляє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна підприємства, законністю й доцільністю господарських операцій і процесів, збереження грошових коштів і матеріальних цінностей [4, с. 141]. В. П. Пантелеєв вважає, що внутрішньогосподарський контроль є складовою частиною внутрішнього контролю підприємства, який здійснюють в інтересах осіб, що належать системі управління підприємства, а також має тривалий і безперервний характер [5, с. 9]. Т. О. Каменська наголошує на тому, що внутрішній контроль – це механізм, за допомогою якого власники, наглядова рада, виконавче керівництво підприємства одержують розумний ступінь упевненості в тому, що підприємство досягне поставлених цілей у найбільш ефективний спосіб [6]. У

своєму дослідженні Р. А. Сагайдак дійшов висновку, що внутрішній контроль представляє собою організаційну структуру й сукупність методів, способів і прийомів, що використовують суб'єкти, які виражають інтереси держави та власника [7, с. 8–9].

Ми вважаємо, що нині більш правомірно використовувати термін «внутрішньогосподарський контроль», ніж «внутрішній контроль». Це легко можна пояснити тим фактом, що відносини між суб'єктами господарювання несуть у собі господарський характер, вони виникають у сфері господарювання, а також під час здійснення господарських відносин виникають внутрішньогосподарські відносини.

Таким чином, під внутрішньогосподарським контролем ми розуміємо безперервний незалежний контроль власника з метою своєчасного впливу на об'єкт контролю для досягнення цілей підприємства, запобігання перевищення витрат, передбачених бюджетом, а також раціонального використання ресурсів під час господарської діяльності.

Однак деякі вчені пропонують свої вдосконалені терміни на позначення внутрішнього контролю, а саме: внутрішній економічний контроль, внутрішньосистемний контроль, внутрішній фінансово-господарський контроль, внутрішній фінансовий контроль, контроль на мікроекономічному рівні, внутрішньогосподарський фінансовий контроль і внутрішньовиробничий контроль. Так, І. К. Дрозд до внутрішнього економічного контролю відносить вид внутрішнього контролю, який охоплює всі сфери економічних систем [8]. Ми цей вид контролю розуміємо як такий, що підкреслює сферу поширення контрольних функцій на економічну діяльність підприємства. Я. І. Глущенко обґрунтовує, що сутність внутрішньосистемного контролю відрізняється від внутрішнього контролю використанням системного підходу, який дозволяє дослідити внутрішній контроль як цілісну систему, як єдність окремих елементів – суб'єктів, об'єктів і процесу, як спрямованої дії суб'єктів на об'єкти [9]. Ми вважаємо, що така назва внутрішньогосподарського контролю доречна лише для підприємств, які у своєму складі мають дочірні підприємства та групи підприємств, які діють в одній господарській системі.

Терміни «внутрішній фінансовий контроль» і «внутрішньогосподарський фінансовий контроль» використовують у переважній більшості випадків для означення державного контролю як, наприклад, у Розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» від 24 травня 2005 р. № 158-р [22] та Проекті Закону України «Про державний внутрішній фінансовий контроль» від 25 грудня 2008 р. [23]. Саме тому ми вважаємо недоцільним використання цих термінів для позначення внутрішнього контролю в підприємницькій діяльності.

Загалом контроль в економічній літературі вважають фінансово-господарським, який поділяють на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника. Внутрішній фінансово-господарський контроль слід

визнавати контролем власника, а не як загальне значення контролю.

Використовуючи термін «контроль на мікроекономічному рівні», В. О. Шевчук трактує його як економічний (господарський) контроль, спрямований на відстеження реальної економіки, тобто сфери створення й руху потоків товарів, робіт і послуг; фінансовий контроль, який обмежується сферою фінансів (сфера створення грошей та обігу грошових потоків) [10, с. 69]. На нашу думку, цей термін не повною мірою відповідає внутрішньому контролю як контролю власника підприємства.

Деякі вчені використовують терміни «фінансово-господарський контроль» і «контроль на мікроекономічному рівні» для позначення таких видів контролю, які здійснюють державні органи виконавчої влади. Ми вважаємо недоречним використовувати обидва терміни для позначення внутрішнього контролю.

Внутрішньовиробничий контроль В. П. Суйц трактує як взаємозв'язок учасників виробництва стосовно перевірки фактів і подій виробничої діяльності для забезпечення: достовірних даних у процесі обліку; законності та доцільності господарських операцій, а також повноти та своєчасності їх відображення в обліку; виявлення відхилень у процесі виробництва від норм, нормативів, стандартів, правил, планів; виявлення причин відхилень, що виникли, й доказу провини (ініціативи) за їхні наслідки [24, с. 5].

На нашу думку, внутрішньовиробничий контроль найкраще описує своєю назвою внутрішній контроль виробництва продукції на м'ясопереробних підприємствах. Він охоплює всю господарську діяльність підприємства, а не тільки безпосередньо процес виробництва. Контроль для означення внутрішнього контролю м'ясо-жирового виробництва м'ясокомбінатів ми пропонуємо вважати як «внутрішній виробничо-економічний контроль». Своєю назвою цей вид контролю підкреслюватиме безперервну взаємодію виробничо-господарського процесу й управлінського обліку. Під ним ми розуміємо систематичний незалежний контроль власника з метою раціонального використання виробничих ресурсів, запобігання перевищення витрат передбачених виробничими бюджетами, недопущення фактів крадіжок, псування та нестачі матеріальних цінностей, які використовують у виробничому процесі.

Стосовно функціонування на підприємстві системи внутрішньогосподарського контролю Н. І. Дорош зазначає, що адміністрація часто не хоче вдаватись до ідеальної системи, оскільки її вартість може перевищувати вигоди. Інколи дешевше замовити розширений аудит, ніж створювати систему внутрішнього контролю, яка дорого коштує [11, с. 218]. Аналізуючи монографію професора Н. І. Дорош, дослідник К. В. Безверхий, зауважує, що в цьому випадку виникає загроза функціонуванню контролю взагалі, а також вартість розширеного аудиту дорожча, ніж наявність власної системи внутрішньогосподарського контролю [12, с. 141].

Ми погоджуємось із думкою науковця К. В. Безверхого, тому що відсутність постійного внутрішнього контролю на підприємстві суперечить

деяким принципам бухгалтерського обліку. Насамперед, безперервності, тому що виробничий процес на м'ясопереробних підприємствах відбувається практично щодня, а не лише в момент складання річної звітності, та обачності, що означає застосування таких методів обліку, які своєчасно запобігатимуть заниженню або завищенню витрат. Таким чином, ми наголошуємо на важливості функціонування системи внутрішнього контролю для ефективного та своєчасного управління виробничою діяльністю підприємства.

У практиці контролю вчені J. Wang і K. Hooper вбачають трансформування відносин спостерігача (контролера) та суб'єкта, за яким спостерігають (контролюють). Науковці стверджують, що кожен об'єкт внутрішньогосподарського контролю підлягає дисциплінарній відповідальності й контролю, під час здійснення якого «все бачать, навіть коли не бачать». Матеріально відповідальні особи, працівники й навіть менеджери підприємства дисциплінуються за допомогою різних спеціальних правил й адміністративних процедур, які обумовлені конкретними дисциплінарними практиками, особливо за бухгалтерськими даними, тому підрозділ економічного контролю відіграє ключову роль в організаціях [13]. На нашу думку, твердження «все бачать, навіть коли не бачать» означає, що в процесі здійснення контрольних процедур виявляють усі порушення, зловживання та крадіжки, які були вчинені раніше. За допомогою дисциплінарних процесів також можна контролювати роботу працівників усіх ланок діяльності.

Колектив закордонних науковців C. R. Bakera, B. Cohanierb, N. J. Leo зазначає, що різниця між поняттями внутрішнього контролю у Франції, Іспанії, США, Британії та інших країнах базується на ідеї індивідуальної відповідальності за шахрайські або незаконні дії в англо-американських країнах, проти більшого почуття колективної відповідальності у Франції, Іспанії та інших країнах. На підприємствах цих країн мало помилок, пов'язаних з управлінням, обліком, оподаткуванням і системою в цілому через функціонування дієвої системи внутрішньогосподарського контролю [14]. Таким чином, це акцентує увагу на необхідності створення ефективної системи внутрішньогосподарського контролю як фінансової та управлінської звітності, так й операційної діяльності м'ясопереробних підприємств із підвищеною індивідуальною та колективною відповідальністю за вчинене шахрайство за прикладом розвинутих країн світу.

Група вчених D. A. Zumoffen, L. Braccia, A. G. Marchett вважають, що для того, щоб регуляторна система контролю могла уникати швидкодіючих порушень за їх наявності, необхідно перемістити оперативний робочий центр контролера в оптимальну середину об'єкта контролю шляхом відсторонення від активних (і майже активних) обмежень. Методика зворотного відбору для вибору послідовності процесу контролю ґрунтується на ідеї використання економічних витрат, пов'язаних з відхиленнями, як міра для оцінки різних структур контролю [15]. Методику зворотного відбору ми розуміємо як таку, під час здійснення контролю якої варто більше приділяти уваги проблемним

дільницям внутрішньогосподарського контролю попередніх перевірок.

Науковці М. М. Коцупатрий, Л. В. Гуцаленко, У. О. Марчук зазначають, що внутрішньогосподарський контроль у системі управління підприємством є засобом виявлення суперечностей господарського процесу з метою їхнього урегулювання. Щодо предмета внутрішньогосподарського контролю, то він охоплює всі стадії процесу відтворення капіталу на підприємстві та їх нормативно-правове регулювання [1, с. 53–54].

Метою внутрішньогосподарського контролю М. М. Коцупатрий та У. О. Марчук вважають визначення доцільності операцій, попередження недоліків і встановлення достовірності даних у структурних підрозділах, повноти, своєчасності й правильності відображення інформації в документах та облікових регістрах підприємств [25, с. 24].

Група авторів Т. П. Сморжанюк, Т. В. Шрам і В. Є. Труш у меті внутрішньогосподарського контролю вбачають зіставлення відповідності процесу розширеного відтворення інтересам постійного зростання матеріального й культурного рівня життя людей [26, с. 33]. Предмет внутрішньогосподарського контролю охоплює всі стадії відтворення та вивчає їх закономірність, доцільність і достовірність їхніх операцій [26, с. 47].

Метою внутрішньогосподарського контролю К. В. Безверхий визначає забезпечення виконання завдань контролю [12, с. 145]. Колектив авторів Є. М. Романів, В. Л. Хом'як, А. С. Мороз і В. О. Озеран метою внутрішньогосподарського контролю вважають сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці, а також самої праці в підприємницькій діяльності для одержання максимального прибутку. Предметом внутрішньогосподарського контролю є процес розширеного відтворення, дотримання його нормативно-правового регулювання, що конкретизується об'єктами, які деталізують кожну стадію [27, с. 15].

Мета внутрішньогосподарського контролю, як стверджує А. Файоль, полягає у виявленні слабких місць і помилок, своєчасному виправленню їх та запобіганню повторення. Предметами контролю є «... все: предмети, люди, дії. ... це можуть бути виробництво, реалізація, використання трудових та інших ресурсів, витрати, інвестиції, фінанси тощо» [28, с. 18].

Із вище наведених результатів аналізу досліджень провідних науковців ми дійшли висновку, що предмет внутрішньогосподарського контролю полягає в забезпеченні господарської діяльності підприємства при взаємодії об'єктів і суб'єктів контролю для досягнення його мети згідно з обраною обліково-економічною політикою підприємства. Разом з тим метою внутрішньогосподарського контролю є перевірка процесів господарської діяльності підприємства щодо законності й достовірності фактичних даних.

Внутрішньогосподарський контроль сприяє прийняттю раціональних управлінських рішень за допомогою виконання попереджувальної, інформаційної, культурно-виховної та мобілізувальної функцій [1, с. 18].

Сутність, зміст і значення внутрішньогосподарського контролю на

м'ясопереробних підприємствах визначають сформульовані завдання контролю. До основних завдань внутрішньогосподарського контролю м'ясопереробних підприємств слід віднести:

- дотримання законності й правильності заготівлі тварин для забою;
- перевірка технології й організації виробництва м'яса та м'ясопродуктів;
- забезпечення ефективності виробництва та переробки якісної продукції;
- раціональне використання кваліфікованої робочої сили на різних етапах виробництва;
- здійснення ефективного використання сировини, у тому числі тварин для забою, та контроль їхньої якості;
- забезпечення формування оперативної, своєчасної та достовірної інформації про понесені витрати на виробництво за центрами виникнення витрат;
- перевірка повноти й правильності документального оформлення витрат, а також виробництва продукції;
- обстеження правильності оприбуткування одержаної з виробництва продукції та напівфабрикатів;
- перевірка правильності ведення синтетичного, аналітичного й оперативного обліку виробництва;
- вивірення правильності й достовірності оцінки та калькуляції собівартості виробленої продукції;
- перевірка обґрунтованості витрат, передбачених бюджетом;
- зіставлення норм і фактичного виходу основної, супутньої та побічної продукції, а також відходів виробництва;
- здійснення фактичного контролю за нормами списання природних втрат за зберігання продукції в холодильнику та інших місцях зберігання;
- виявлення відхилень і встановлення причин у процесі господарської діяльності;
- оцінка роботи трудового колективу м'ясокомбінату.

Під об'єктом внутрішньогосподарського контролю розуміють усе те, на що направлена контрольна діяльність суб'єкта контролю [26, с. 49]. Ми вважаємо, що об'єктами контролю є процеси (постачання, виробництво, збут, споживання) та ресурси (природні, матеріальні, трудові, фінансові) господарської діяльності м'ясокомбінатів, а саме: якість сировини (у тому числі тварин для забою), випуск продукції, витрачання товарно-матеріальних цінностей, умови праці, техніка безпеки, фінансовий стан, розрахунки, а також норми, управлінські рішення, бюджети й звітність підприємства.

У системі внутрішньогосподарського контролю важливе місце посідають принципи, які безпосередньо визначають його ефективність. Загальноприйнятими принципами контролю є законність, обов'язковість, безперервність, усебічність, своєчасність, плановість, конкретність, об'єктивність, результативність, економічність, конфіденційність, дієвість й інші [1, с. 20–21]. На нашу думку, слід виокремити такий специфічний принцип

контролю як зацікавленість. Сутність його полягає в тому, що кожен член ревізійної комісії, незважаючи на те, що є акціонером товариства або учасником кооперативу чи товариства, зацікавлений не лише можливістю бути винагородженим за виконану контрольну роботу, а й в одержанні максимального прибутку підприємством.

Центральне місце в системі внутрішньогосподарського контролю м'ясопереробного підприємства займає суб'єкт контролю. Суб'єкти контролю – це група осіб, що мають право на здійснення контрольних процесів і процедур над об'єктами контролю.

Залежно від організаційно-правових форм господарювання до суб'єктів контролю відносять наглядову раду, уповноважений орган (директор, правління), ревізійну комісію, інвентаризаційну комісію, відділ внутрішнього аудиту, бухгалтерію, планово-економічну службу, фінансову службу, керівників структурних підрозділів, матеріально-відповідальних осіб. На рис. 1 графічно наведено види суб'єктів внутрішньогосподарського контролю на м'ясопереробних підприємствах.

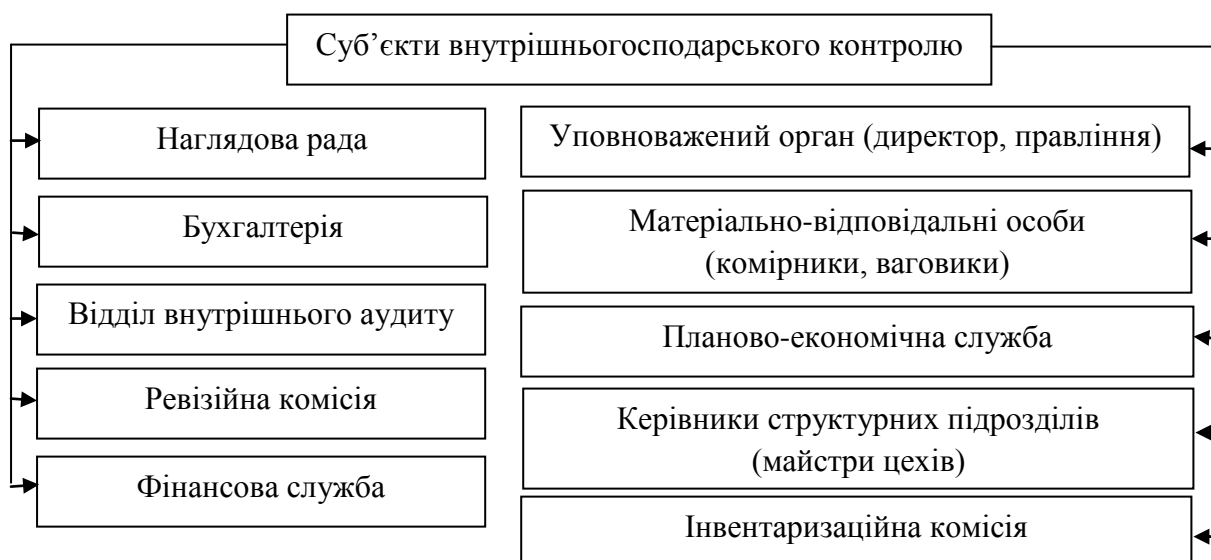


Рис. 1. Види суб'єктів внутрішньогосподарського контролю на м'ясопереробних підприємствах

Джерело: авторська розробка.

Законом України «Про акціонерні товариства» [19] передбачено обов'язкове створення ревізійної комісії (ревізора), яка виконує функції внутрішньогосподарського контролю для акціонерних товариств, а Господарським Кодексом України [17] та Законом України «Про господарські товариства» [18] передбачено створення ревізійної комісії на товариствах з обмеженою відповідальністю та виробничих кооперативах.

Для акціонерних товариств чинним законодавством передбачено необхідність запровадження посади ревізора, якщо кількість акціонерів не перевищує 100 осіб та (або) створення ревізійної комісії за будь-якої кількості акціонерів. На ПАТ «Тростянецький м'ясокомбінат», ПАТ «Івано-

Франківський м'ясокомбінат» і ПрАТ «Козятинський м'ясокомбінат» діють саме ревізійні комісії.

Ми вважаємо, що діяльність одного ревізора на м'ясопереробному підприємстві, де багатостадійне виробництво, різноманітність виготовлення продукції, є малоефективним. Саме тому ми наголошуємо на обов'язковості створення лише ревізійної комісії на м'ясокомбінатах незалежно від кількості акціонерів. Також варто зазначити про те, що наша пропозиція не суперечить чинному законодавству України.

Ревізійну комісію створюють у виробничому кооперативі, чисельність членів якого більше десяти, якщо ж кооператив налічує меншу кількість членів, у ньому обирають ревізора [17]. Виробничі кооперативи створюють лише для одного технологічного етапу виробництва, наприклад, забій тварин чи виробництво ковбасних виробів. Саме тому ми погоджуємося із чинним законодавством про виконання контрольних функцій лише ревізором на невеликих кооперативах, а не цілою ревізійною комісією.

На товариствах з обмеженою відповідальністю ревізійну комісію створюють у кількості, передбаченій установчими документами, але не менше трьох осіб [18]. Як відомо, членів ревізійної комісії обирають з-поміж учасників товариства. Однак законодавством не передбачено дії за кількості учасників меншої за трьох. Ми припускаємо, що в такому випадку контрольні функції необхідно покладати на ревізора.

Результати дослідження стану внутрішньогосподарського контролю та наявності функціонуючих суб'єктів внутрішньогосподарського контролю на м'ясопереробних підприємствах (табл. 1) дають нам змогу прийти до висновку, що внутрішньогосподарський контроль більш дієвий та ефективний на акціонерних товариствах, особливо на приватних акціонерних товариствах, ніж на товариствах з обмеженою відповідальністю, оскільки суб'єкти внутрішньогосподарського контролю представлені в більшій кількості.

Практика показує, що функціонування ревізійної комісії у товариствах з обмеженою відповідальністю та особливо у виробничих кооперативах не завжди вдається. Підтвердженням цього є відсутність планів роботи комісії, актів проведених ревізій та іншого, зокрема на ТОВ «Кам'янець-Подільський м'ясокомбінат» і ТОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат». Там, де ревізійна комісія все-таки є, то трапляються несерйозні підходи до її формування. Наприклад, коли в склад комісії обирають некомпетентних у технології та організації виробництва осіб, а також без досвіду роботи бухгалтером.

На практиці зазвичай не функціонує ревізійна комісія та планово-економічний відділ на товариствах з обмеженою відповідальністю та виробничих кооперативах. У таких випадках контрольні функції обліку та перевірка виконання бюджетів лягає повністю на бухгалтерію підприємства на чолі з головним бухгалтером. Розроблення технологічних карт з виробництва та оперативний контроль у такому разі перекладається безпосередньо на

керівників центрів відповідальності.

Таблиця 1

Результати дослідження стану внутрішньогосподарського контролю на м'ясопереробних підприємствах

Підприємства	Наявність Положення про організацію внутрішнього господарського контролю	Наявність наглядової ради	Наявність уповноваженого органа (директор, правління)	Наявність ревізійної комісії (ревізора)	Наявність служби внутрішнього аудиту	Наявність постійно діючої інвентаризаційної комісії	Наявність планово-економічного відділу	Наявність бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером	Наявність технологічного контролю
ПрАТ «Козятинський м'ясокомбінат»	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так	Так
ПАТ «Івано-Франківський м'ясокомбінат»	Так	Так	Так	Так	Ні	Так	Так	Так	Так
ПАТ «Тростянецький м'ясокомбінат»	Так	Так	Так	Так	Ні	Так	Так	Так	Так
ТОВ «Кам'янець-Подільський м'ясокомбінат»	Так	Ні	Так	Так	Ні	Так	Ні	Так	Так
ТОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат»	Так	Ні	Так	Так	Ні	Так	Ні	Так	Так

Джерело: узагальнено автором на основі даних досліджуваних підприємств.

Такий підхід до контрольних функцій обліку, лімітування кількості працівників і фонду заробітної плати ми вважаємо неприпустимим. У цьому випадку весь внутрішньогосподарський контроль зводиться до самоконтролю, який за відсутності чіткої багатоетапної системи контролю абсолютно не дієвий. У положенні про інвентаризацію активів і зобов'язань заборонено матеріально відповідальній особі входити до складу інвентаризаційної комісії, а, отже, це ще раз підкреслює неможливість здійснення достовірного й об'єктивного контролю керівниками центрів відповідальності.

Саме тому ми рекомендуємо кожному м'ясопереробному підприємству мати у своєму штаті ревізійну комісію або ревізора, який би мав право з легкістю залучати спеціалістів з необхідних галузей господарювання (технологів, ветеринарних лікарів, лаборантів, енергетиків, механіків й інших).

Про важливість діяльності для підприємства ревізійної комісії свідчить той факт, що лише цей суб'єкт контролю має право надавати на річні загальні збори господарського товариства висновок щодо результатів перевірки фінансово-

господарської діяльності організації. У них мають зазначати підтвердження вірогідності інформації у звітах та інших фінансових документах, інформацію про факти порушень правових актів і порядку ведення бухгалтерського обліку.

Висновки. У результаті проведеного дослідження встановлено, що науковці в більшості використовують у своїх дослідженнях терміни внутрішній і внутрішньогосподарський контроль для означення контролю власника безпосередньо на підприємстві. Аналізуючи попередні дослідження вчених цієї проблематики, ми дійшли висновку щодо необхідності застосування терміна «внутрішньогосподарський контроль» і здійснили спробу вдосконалення його визначення: під внутрішньогосподарським контролем розуміємо безперервний незалежний контроль власника з метою своєчасного впливу на об'єкт контролю для досягнення цілей підприємства, запобігання перевищення витрат, передбачених бюджетом, а також раціонального використання ресурсів під час господарської діяльності. Удосконалено визначення предмета (полягає в забезпеченні господарської діяльності підприємства при взаємодії об'єктів і суб'єктів контролю для досягнення його мети згідно з обраною обліково-економічною політикою підприємства) та мети внутрішньогосподарського контролю (передбачає перевірку процесів господарської діяльності підприємства щодо законності й достовірності фактичних даних). Визначено суб'єкти та об'єкти внутрішньогосподарського контролю, доповнено принципи його здійснення таким специфічним принципом контролю як зацікавленість, сформовано конкретні завдання зазначеного контролю ревізійною комісією та іншими контролювальними органами.

Установлено, що лише ревізійна комісія виконує безпосередні та ключові контрольні процедури як суб'єкт контролю акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю та виробничих кооперативів. Про це свідчить необхідність проведення перевірки ревізійною комісією перед затвердженням керівництвом фінансової звітності. Також практичним дослідженням стану внутрішньогосподарського контролю встановлено несерйозний підхід до його здійснення керівниками м'ясопереробних підприємств. Вважаємо, що це перешкоджає пошуку шляхів зниження собівартості продукції, сприяє неефективному управлінню господарською діяльністю, не допомагає запобігти фактам крадіжок, перевитрат, псування цінностей та іншим.

У перспективних наукових дослідженнях у цьому напрямі слід приділити більше уваги питанням про стан внутрішньогосподарського контролю на м'ясопереробних підприємствах і розроблення рекомендацій щодо підвищення його ефективності.

Список використаних джерел

1. Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посібник. Київ: ЦНЛ, 2014. 367 с.
2. Герасимович А. М. Попроцесний внутрішньогосподарський контроль в системі управління операційною діяльністю підприємства. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2016. № 1.

С. 23–30.

3. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 224 с.

4. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. Київ: Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.

5. Пантелеєв В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток: автореф. дис. ... докт. екон. наук: 08.00.09. Київ: Держ. акад. статистики, обліку та аудиту, 2009. 35 с.

6. Каменська Т. О. Роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 9. С. 43–46.

7. Сагайдак Р. А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ: НАУ, 2008. 21 с.

8. Дрозд І. К. Класифікація економічного контролю та шляхи її вдосконалення. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка»*. 2005. № 75–76. С. 103–108.

9. Глущенко Я. І. Системний підхід до організації внутрішнього контролю на підприємствах санаторно-курортної сфери. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2015. № 1. С. 63–65.

10. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): монографія. Київ: КДТЕУ, 1998. 371 с.

11. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація: монографія. Київ: Знання, 2001. 402 с.

12. Безверхий К. В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект: монографія. Київ: ЦНЛ, 2013. 276 с.

13. Wang J., Hooper K. Internal control and accommodation in Chinese organisations. *Critical Perspectives on Accounting*. 2017. Vol. 49. Pp. 18–30. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.04.003>.

14. Bakera C. R., Cohanierb B., Leo N. J. Breakdowns in internal controls in bank trading information systems: The case of the fraud at Société Générale. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2017. Vol. 26. Pp. 20–31. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.06.002>.

15. Zumoffen D. A., Braccia L., Marchett A. G. Economic plant-wide control design with backoff estimations using internal model control. *Journal of Process Control*. 2016. Vol. 40. Pp. 93–105. <https://doi.org/10.1016/j.jprocont.2016.02.002>.

16. Hulstijn J. et al. Continuous Control Monitoring-Based Regulation: A Case in the Meat Processing Industry. In *Advanced Information Systems Engineering Workshops*. Eds. C. Salinesi, O. Pastor. CAiSE. 2011. Vol. 83. Pp. 238–248. Springer, Berlin, Heidelberg. https://doi.org/10.1007/978-3-642-22056-2_26.

17. Господарський Кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-

IV. Дата оновлення: 16.11.2017. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page12>.

18. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 р. № 514-VI. Дата оновлення: 16.11.2017. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12/page3>.

19. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 р. № 1576-XII. Дата оновлення: 16.11.2017. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17/page>.

20. ДСТУ 2962-94. Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування на промисловому підприємстві. Терміни та визначення. Вид. офіц. Київ, 1995. 52 с.

21. International Auditing Practice Statement (IAPS). «Auditing Derivative Financial Instruments». URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/b008-2010-iaasb-handbook-iaps-1012.pdf>

22. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. Дата оновлення: 17.12.2016. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p>.

23. Про державний внутрішній фінансовий контроль: Проект Закону України від 25.12.2008 р. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285>.

24. Суйц В. П. Внутрипроизводственный контроль. Москва. Финансы и статистика, 1987. 127 с.

25. Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств: монографія. Вінниця: Едельвейс і К, 2014. 268 с.

26. Смержанюк Т. П., Шрам Т. В., Труш В. Є. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом: навч. посібник. Київ: Кондор, 2009. 284 с.

27. Романів Є. М., Хом'як В. Л., Мороз А. С., Озеран В. О. Контроль і ревізія: навч. посібник. Львів: Львівська політехніка, Інтелект-Захід, 2004. 328 с.

28. Файоль А. Общее и промышленное управление. Москва: Контроллинг, 1994. 160 с.

References

1. Gutsalenko, L. V., Kotsupatryi, M. N. and Marchuk, U. A. (2014), *Vnutrishnohospodarskyi control* [Internal control], Tsentr navchalnoi literatury, Kyiv, Ukraine.

2. Herasymovych, A. M. (2016), In-process internal control in the system of management of the operational activities of the enterprise. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii*, vol. 1, pp. 23–30.

3. Napadovska, L. V. (2000), *Vnutrishnohospodarskyi kontrol v rynkovii ekonomitsi* [Internal control in a market economy], Nauka i osvita, Dnipropetrovsk,

Ukraine.

4. Kaliuha, Ie V. (2002), *Finansovo-hospodarskyi kontrol u systemi upravlinnia* [Financial and economic control in the management system], Elha, Nika-Tsentr, Kyiv, Ukraine.

5. Panteleiev, V. P. (2009), Concept of internal control of enterprises activity: methodology, organization, development, Abstract of Dr.S dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), Kyiv, Ukraine.

6. Kamenska, T. O. (2010), The role of internal audit in the internal control system. *Bukhhalterskyi oblik i audit*, vol. 9, pp. 43–46.

7. Sagaidak, R. A. (2008), Internal control in the management of agricultural enterprises, Abstract of Ph. D. dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), Kyiv, Ukraine.

8. Drozd, I. K. (2005), Classification of economic control and ways of its improvement. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka. Seriiia «Ekonomika»*, vol. 75–76, pp. 103–108.

9. Glushchenko, Ya. I. (2015), System approach to the organization of internal control at the enterprises of the sanatorium and resort sector. *Visnyk Berdianskoho universytetu menedzhmentu i biznesu*, vol. 1, pp. 63–65.

10. Shevchuk, V. O. (1998), *Kontrol hospodarskykh system v suspilstvi z perekhidnoiu ekonomikoiu (problemy teorii, orhanizatsii, metodolohii)* [Control of economic systems in a society with a transition economy (problems of theory, organization, methodology)], KTTEU, Kyiv, Ukraine.

11. Dorosh, N. I. (2001), *Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia* [Audit: methodology and organization], Znannia, Kyiv, Ukraine.

12. Bezverkhyi, K. V. (2013), *Nepriami vytraty v systemi upravlinnia promyslovykh pidpriemstv: oblikovo-kontrolnyi aspekt* [Indirect costs in the management system of industrial enterprises: accounting and control aspect], Tsentr navchalnoi literatury, Kyiv, Ukraine.

13. Wang, J. and Hooper, K. (2017), Internal control and accommodation in Chinese organisations. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 49, pp. 18–30. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.04.003>.

14. Bakera, C. R., Cohanierb, B., and Leo, N. J. (2017), Breakdowns in internal controls in bank trading information systems: The case of the fraud at Société Générale. *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 26, pp. 20–31. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.06.002>.

15. Zumoffen, D. A., Braccia, L. and Marchett, A. G. (2016), Economic plant-wide control design with backoff estimations using internal model control. *Journal of Process Control*, vol. 40, pp. 93–105. <https://doi.org/10.1016/j.jprocont.2016.02.002>.

16. Hulstijn J. et al. (2011), Continuous Control Monitoring-Based Regulation: A Case in the Meat Processing Industry. In *Advanced Information Systems Engineering Workshops*. Eds. C. Salinesi, O. Pastor. CAiSE, vol. 83, pp. 238–248. Springer, Berlin, Heidelberg. https://doi.org/10.1007/978-3-642-22056-2_26.

17. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), Economic Code of Ukraine,

available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page12>.

18. The Verkhovna Rada of Ukraine (1991), The Law of Ukraine «On Business Associations», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12/page3>.

19. The Verkhovna Rada of Ukraine (2008), The Law of Ukraine «On joint-stock companies», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17/page>.

20. State Standard of Ukraine (1995), GOST «Organization of industrial production. Accounting, analysis and planning at an industrial enterprise. Terms and definitions». Kyiv, Ukraine.

21. International Auditing Practice Statement (IAPS) (2010). «Auditing Derivative. Financial Instruments». URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/b008-2010-iaasb-handbook-iaps-1012.pdf>

22. Cabinet of Ministers of Ukraine (2005), Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine «On Approval of the Concept of Development of Public Internal Financial Control for the period up to 2017», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p>.

23. The State Audit Service of Ukraine (2008), Draft Law of Ukraine «About the state internal financial control», available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285>.

24. Suits, V. P. (1987), *Vnutriproizvodstvennyj kontrol'* [Internal control], Finansy i statistika, Moscow, USSR.

25. Kotsupatryi, M. M. and Marchuk, U. O. (2014), *Vnutrishnohospodarskyi kontrol v upravlinni diialnistiu silskohospodarskykh pidpriemstv* [Internal control in the management of agricultural enterprises], Edelveis i K, Vinnitsa, Ukraine.

26. Smorzhaniuk, T. P., Shram, T. V. and Trush, V. Ie. (2009), *Vnutrishnii kontrol v protsesi upravlinnia vyrobnytstvom* [Internal control in the production management process], Kyiv, Ukraine.

27. Romaniv, Ie. M., Khom'iak, V. L., Moroz, A. S. and Ozeran, V. O. (2004), *Kontrol i reviziia* [Control and revision], Lvivska politekhnika, Intelpekt-Zakhid, Lviv, Ukraine.

28. Faiol, A. (1994), *Obshhee i promyshlennoe upravlenie* [General and Industrial Management], Moscow, Russia.

How to cite this article? Як цитувати цю статтю?

Стиль – ДСТУ:

Кушнір В. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління м'ясопереробним підприємством. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2018. Vol. 4. No. 1. Pp. 91–108. URL: www.are-journal.com.

Style – Harvard:

Kushnir, V. (2018), Internal control in the management system of meat processing enterprises. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, [Online], vol. 4, no. 1, pp. 91–108, available at: www.are-journal.com.