

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ КРУГООБОРОТУ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

© 2014 КАМІНСЬКА Т. Г.

УДК 657.6.41

Камінська Т. Г. Внутрішній контроль кругообороту капіталу підприємства в умовах інтеграційних процесів

У статті здійснено спробу побудови методики внутрішнього контролю кругообігу капіталу, яка б відповідала сучасним інтеграційним процесам, що відбуваються в Україні та світі. У першу чергу наголошено, що внутрішній контроль повинен забезпечувати реалізацію інтересів власника підприємства. Зазначено, що, всупереч існуючим методикам, контроль на підприємстві краще починати не з активів, а з джерел їх формування – власного капіталу та зобов'язань, а тоді вже переходити до контролю майна підприємства. Автором пропонується відповідна методика контролю кругообігу капіталу, яка враховує його етапи – придбання, виробництво, реалізацію, – і надаються практичні рекомендації з її використання на підприємствах. Особливу увагу приділено контролю кругообігу капіталу на етапі виробництва, який має відслідковувати як кількісні, так і якісні параметри. Контроль придбання та реалізації, крім внутрішніх контролерів, покладається також на служби маркетингу, логістики тощо. Узагальнення результатів контролю має відбуватися у формах, які, з одного боку, мають доказову силу, а з іншого – доступні для розуміння та використання у процесі прийняття управлінських рішень менеджерами різних рівнів.

Ключові слова: капітал підприємства, інтеграційні процеси, кругообіг капіталу, внутрішній контроль.

Рис.: 1. Табл.: 1. Бібл.: 9.

Камінська Тетяна Григорівна – кандидат економічних наук, доцент, декан, економічний факультет, Національний університет біоресурсів і природокористування України (вул. Героїв Оборони, 15., Київ, 03041, Україна)

E-mail: ktg8@yandex.ru

УДК 657.6.41

UDC 657.6.41

Каминская Т. Г. Внутренний контроль кругооборота капитала предприятия в условиях интеграционных процессов

В статье предпринята попытка построения методики внутреннего контроля кругооборота капитала, которая бы отвечала современным интеграционным процессам, происходящим в Украине и мире. В первую очередь отмечается, что внутренний контроль должен обеспечивать реализацию интересов владельца предприятия. Отмечено, что, вопреки существующим методикам, контроль на предприятии лучше начинать не с активов, а с источников их формирования – собственного капитала и обязательств, а потом уже переходит к контролю имущества предприятия. Автором предлагается соответствующая методика контроля кругооборота капитала, учитывающая его этапы – приобретение, производство, реализацию, – и даются практические рекомендации по ее использованию на предприятиях. Особое внимание уделено контролю кругооборота капитала на этапе производства, который должен отслеживать как количественные, так и качественные параметры. Контроль приобретения и реализации, кроме внутренних контроллеров, возлагается на службы маркетинга, логистики и т. д. Обобщение результатов контроля должно происходить в формах, которые, с одной стороны, имеют доказательную силу, а с другой – доступны для понимания и использования в процессе принятия управленческих решений менеджерами разных уровней.

Ключевые слова: капитал предприятия, интеграционные процессы, кругооборот капитала, внутренний контроль.

Рис.: 1. Табл.: 1. Библ.: 9.

Каминская Татьяна Григорьевна – кандидат экономических наук, доцент, декан, экономический факультет, Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины (ул. Героев Оборони, 15, Киев, 03041, Украина)

E-mail: ktg8@yandex.ru

Kaminska T. H. Internal Control of Enterprise Capital Turnover under the Integration Processes

The article tries to build methods of internal control of the capital turnover, which would meet modern integration processes in Ukraine and in the world. First of all it states that internal control should ensure realisation of interests of the enterprise owner. It marks out that despite the existing methods, the enterprise control should be started not with assets, but from the sources of their formation – own capital and obligations, and only then go to the enterprise property control. The author offers relevant methods of capital turnover control, which takes into account its stages – acquisition, production and sales – and gives practical recommendations on its use at enterprises. Special attention is paid to the capital turnover control at the stage of production, which should keep track of both quantitative and qualitative parameters. Acquisition and sales control, except for internal controllers, is carried out by marketing, logistics and other services. Generalisation of results of the control should be done in forms that, on the one hand, have evidential force and, on the other, accessible for comprehension and use in the process of making managerial decisions by managers of various levels.

Key words: enterprise capital, integration processes, capital turnover, internal control.

Pic.: 1. Tabl.: 1. Bibl.: 9.

Kaminska Tetyana H. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Dean, Faculty of Economics, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine (vul. Geroyiv Oborony, 15., Kyiv, 03041, Ukraine)

E-mail: ktg8@yandex.ru

При проведенні комплексного системного контролю кругообороту капіталу важливо дотримуватись послідовності контролю, що ґрунтується на порядку проходження капіталом стадій його кругообороту. У зв'язку з цим не можна погодитись з послідовністю контролю кругообороту капіталу, що передбачає підходи, які ігнорують важливі принципи формування і функціонування капіталу, при якому на першому етапі проводиться дослідження активів підприємства, а на другому – зобов'язань і власного капіталу. У зв'язку з відсутністю єдиного підходу до організації та методики здійснення внутрішнього контролю на

стадіях кругообороту капіталу визначено необхідність його розробки. На наш погляд, контроль кругообороту капіталу варто починати з джерел формування капіталу, а тоді переходити до контролю функціональних форм капіталу.

Вивченням проблем контролю в підприємствах та організаціях, у тому числі проблемами контролю капіталу займалися такі вчені, як Ф. Ф. Бутинець, Т. А. Бутинець, Н. Г. Виговська, Є. В. Калюга, Г. Г. Кірейцев, В. Б. Моссаковський, А. К. Сук.

Метою статті є розробка методики внутрішнього контролю кругообороту капіталу підприємства.

Система внутрішнього контролю організується в основному підприємствами великого і середнього бізнесу, які характеризуються такими особливостями:

- 1) прагненням вищого керівництва отримати достовірну інформацію й оцінку дій керівників всіх рівнів управління організації та її структурних підрозділів;
- 2) ускладненою структурою;
- 3) наявністю ряду філій і дочірніх компаній;
- 4) різноманітністю видів діяльності та можливістю їх кооперації [9, с. 11].

Слід мати на увазі, що організація системи внутрішнього контролю призводить до виникнення додаткових витрат, що розподіляються між видами продукції (робіт, послуг). Ці витрати можуть бути відчутними, оскільки в системі внутрішнього контролю повинен працювати висококваліфікований штатний персонал, що має у своєму розпорядженні відповідне технічне і програмне забезпечення. Діяльність системи внутрішнього контролю найбільш ефективна, якщо вона підкоряється органу, що представляє інтереси власника.

На стадіях кругообороту капіталу відбувається: 1) купівля засобів та предметів праці, найм робочої сили (для виробничої діяльності); 2) процес виробництва, де виникає продукт праці – нова вартість; 3) реалізація продукції (отримання виручки). На вказаних стадіях задіяні майже всі об'єкти бухгалтерського обліку від основних засобів до фінансового результату – прибутку (збитку) [9]. Вказані об'єкти знаходять відображення на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до оформлених первинних документів. Далі дані про здійснені господарські операції групуються в регістрах бухгалтерського обліку, оборотно-сальдовій відомості, Головній книзі та формах фінансової звітності.

У кругообороті капіталу бере участь значна кількість об'єктів бухгалтерського обліку: від основних засобів, грошових коштів, виробничих запасів до розрахунків з постачальниками і підрядниками, витрат, доходів, фінансового результату. Зазначені об'єкти можуть мати матеріальну природу (майно – основні засоби, готівкові кошти, запаси і т. д.), та не мати уречевленої форми прояву (джерела утворення майна (пасив балансу), – доходи, витрати, фінансові результати). Тому при здійсненні внутрішнього контролю на стадіях кругообороту капіталу необхідно застосовувати такі прийоми контролю, за допомогою яких можна встановити

правильність відображення задіяних на стадіях кругообороту капіталу об'єктів бухгалтерського обліку [1].

У цілому процес організації внутрішнього контролю здійснюється за організаційним, методичним, технологічним і результативним етапами, що забезпечують формування системи внутрішнього контролю кругообороту капіталу (табл. 1).

З метою узагальнення підходів до здійснення контролю правильності відображення в бухгалтерському обліку складових кругообороту капіталу, на основі визначення прийомів документального та фактичного контролю, що застосовуються на технологічному етапі, розроблено методичку внутрішнього контролю на стадіях кругообороту капіталу (рис. 1).

Застосування даного методичного підходу при здійсненні контролю на стадіях кругообороту капіталу забезпечить ефективність результатів перевірки, своєчасність та повноту відображення даної інформації у бухгалтерському обліку та звітності підприємства.

Методика контролю кругообороту капіталу передбачає здійснення контрольних процедур, відповідно до вимог національних і міжнародних стандартів та цілей, що поставлені перед суб'єктами контролю. Відповідно до запропонованої нами методики контролю кругообороту капіталу початковим етапом є дослідження інвестованого капіталу, яке стосується усіх етапів діяльності підприємства: від моменту його створення до ліквідації. Перевірка порядку формування інвестованого капіталу передбачає необхідність визначення в грошовому вираженні величини початкового капіталу. Контроль формування капіталу підприємства слід проводити на основі інформаційної бази, що міститься в регістрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Основним елементом інвестованого капіталу є статутний капітал, який представляє собою джерело формування майна, призначеного для здійснення діяльності підприємства з метою отримання прибутку [6, с. 159].

Загальний розмір засобів, закріплених за підприємством при його створенні, наводиться в статуті, тому й назва капіталу «статутний капітал». Контроль кругообороту капіталу на підприємствах різних організаційних форм має ґрунтуватися на врахуванні типових порушень в організації обліку підприємством, а також таких, що пов'язані з неправильним і несвоечасним внесенням змін до установчих документів, розрахунків із засновниками.

Таблиця 1

Характеристика етапів здійснення внутрішнього контролю кругообороту капіталу

Етап	Зміст процедур
Організаційний	– вибір суб'єктів контролю; – розробка організаційно-розпорядчих і робочих документів щодо здійснення внутрішнього контролю; – інформаційне забезпечення роботи суб'єктів внутрішнього контролю
Методичний	– вибір прийомів здійснення контролю та способів його проведення; – підготовка об'єктів, що складають кругооборот капіталу, до здійснення контролю
Технологічний	– оформлення документів за результатами внутрішнього контролю на стадіях кругообороту капіталу; – застосування методичних прийомів і способів документального та фактичного контролю на стадіях кругообороту капіталу
Результативний	– оформлення результатів внутрішнього контролю на стадіях кругообороту капіталу; – оцінка правильності організації та ефективності здійснення внутрішнього контролю; – узагальнення результатів контролю; – прийняття рішень за результатами внутрішнього контролю на стадіях кругообороту капіталу

Джерело: [4].



Рис. 1. Методика внутрішнього контролю кругообороту капіталу

Джерело: побудовано автором.

При перевірці правильності формування статутного капіталу першочергово з'ясовується організаційно-правова форма підприємства, що обумовлює особливості його формування. Суб'єкт контролю перевіряє юридичний статус та права здійснення статутних видів діяльності, склад засновників (учасників), структуру управління підприємством.

При перевірці відображеної в бухгалтерському обліку величини статутного капіталу вона зіставляється із зареєстрованою в установчих документах підприємства.

Перевірка правильності та своєчасності формування статутного капіталу здійснюється методом порівняння даних аналітичного обліку з рахунків 46 «Неоплачений ка-

пітал» і 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» про суми внесків з первинними документами про їхню оплату (прибутковими касовими ордерами, виписками банку з поточних рахунків, актами оприбуткування майна та прийняття матеріальних цінностей у рахунок внесків) [2]. Для перевірки своєчасності розрахунків за внесками до статутного капіталу порівнюють фактичні внески за датами в розрізі засновників із зазначеними в документах на заснування підприємства. Перевірка правильності та наявності підстав розрахунків здійснюється шляхом обґрунтованості оцінок внесків, здійснених у формі матеріальних цінностей (включаючи об'єкти нерухомості), нематеріальних активів,

цінних паперів та ін. Із застосуванням методів порівняння, нормативно-правової перевірки та техніко-економічних розрахунків перевіряється адекватність методів оцінки таких внесків у статутний капітал [4].

Другим елементом капіталу, інвестованого в підприємство, є його зобов'язання. У процесі здійснення контролю зобов'язань потрібно застосовувати відповідні аналітичні прийоми, зокрема, доцільно проводити: аналіз структури та динаміки зобов'язань підприємства; оцінку оборотності кредиторської заборгованості; визначення ролі зобов'язань у формуванні капіталу підприємства; оцінку фінансової стійкості підприємства на основі аналізу структури власного капіталу і зобов'язань; аналіз фінансової рівноваги між активами підприємства і джерелами їх утворення; оцінку впливу поточних зобов'язань на величину показників ліквідності.

Для отримання інформації щодо структури зобов'язань та оцінки їх впливу на фінансовий стан підприємства до складу власного капіталу необхідно зараховувати, крім власного, і капітал, який прирівнюється до власного, а до позикового – зобов'язання і пасиви, які прирівняні до зобов'язань. Це дозволить усунути неоднозначність при трактуванні понять «позиковий капітал», «позикові засоби».

Застосування контролю в оперативному управлінні зобов'язаннями підприємства передбачає дві взаємопов'язані стадії контрольно-аналітичного процесу: попередній аналіз і контроль конкретної операції, результатом якої є створення відповідного зобов'язання; оперативний аналіз та контроль руху зобов'язань як результат здійснення господарських операцій протягом оперативного періоду.

На *першій* стадії контрольно-аналітичного циклу здійснюється визначення законності та доцільності проведення операції, а також оцінка її майбутніх економічних наслідків.

На *другій* стадії оперативного аналізу і контролю зобов'язань підприємства створюється інформаційне забезпечення системи управління протягом всього операційного циклу.

Одним із завдань оперативного аналізу і контролю зобов'язань підприємства є забезпечення постійного надходження у систему управління інформації про змін складу і структури зобов'язань внаслідок здійснення операцій з залучення коштів і відшкодування боргів.

Попередній аналіз направлено на оцінку очікуваних економічних результатів здійснення операції, зокрема: визначення вартості залученого капіталу; обґрунтування вибору джерел фінансування; оцінку економічних результатів створення додаткових зобов'язань; розрахунок і обґрунтування доцільності очікуваних змін фінансового стану в результаті зміни структури зобов'язань; визначення очікуваних величин доходу і витрат за цією операцією та розрахунок впливу показників на фінансові результати діяльності підприємства.

Попередній контроль зобов'язань ґрунтується на даних попереднього аналізу і спрямовується на запобігання прийняттю рішень, що суперечать чинному законодавству чи реалізація яких призведе до негативних економічних наслідків. На стадії попереднього контролю перевіряють доцільність кожної операції, її відповідність стратегічним напрямкам розвитку підприємства, вимогам чинного законодавства та інших нормативних документів, які регулюють фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання.

Як говорилося вище, контроль кругообороту капіталу доцільно здійснювати відповідно до етапів його проходження. Першим етапом кругообороту капіталу є придбання засобів виробництва.

Поточний контроль придбання у більшості випадків веде служба, що укладає договори. Вона і несе відповідальність за їх виконання. За наявності автоматизованого бухгалтерського обліку не виникає проблем в отриманні будь-якої інформації щодо виконання договорів [7]. Для цього достатньо ввести необхідну інформацію до комп'ютерної програми.

Для покращання ефективності діяльності підприємства та забезпечення випуску конкурентоздатної продукції важливе значення має вхідний контроль якості придбаного майна при його отриманні від продавця. Ефективний контроль за всіма напрямками повинен здійснюватися безпосередньо в ході операцій з придбання, що відбуваються, оскільки оперативний контроль дає можливість вчасно виявити та попередити можливі порушення.

Процес придбання майна пов'язаний з логістичними витратами. Для здійснення контролю їх обсягу систематизовано джерела інформації, що є основою для такого контролю: а) елементи облікової та договірної політики; б) операції бухгалтерського обліку; в) рахунки синтетичного та аналітичного обліку; г) внутрішня звітність; д) локальні нормативні акти.

Розроблене Положення про внутрішній контроль і положення про відповідні структурні підрозділи (посадові інструкції працівників) сприяють виконанню ними в повному обсязі своїх обов'язків, розподіл яких запропоновано здійснювати за функціями пошуку майна, його закупівлю, одержання, приймання та здійснення остаточної оплати. Вказаний поділ дозволить попередити можливі зловживання внаслідок змови співробітників підприємства.

Контроль виробництва продукції передбачає перевірку всього комплексу завдань, що залежать від галузевої специфіки і типу виробництва, особливостей організації та технології виготовлення продукції, її номенклатури. Завданням контролю є не тільки перевірка організації та технології виробництва і доцільності й обґрунтованості виробничих витрат на підприємстві, але й перевірка правильності визначення собівартості продукції.

Методи контролю фактичних витрат на виробництво і собівартість продукції здебільшого визначаються галузевою специфікою виробництва, особливостями спожитої сировини, номенклатурою і характером виготовленої продукції, а також особливостями методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (нормативний, попередільний, позаумовний). За даними нормативного обліку можна виявити відхилення від норм і вплив цих відхилень на формування собівартості продукції, що значно полегшує поточний контроль. Оперативний контроль слідує за відхиленнями від норм, на його основі кожного звітного періоду на підприємствах складають відомість оперативного обліку відхилень від нормативної собівартості продукції, в яких реєструють всі сигнальні вимоги, тобто вказують причини відхилень та місця їх виникнення.

Під час контролю витрат за окремими калькуляційними статтями перевіряють, чи вони підтверджені відповідними виправдовуючими первинними документами [5]. Одночасно розглядають можливі випадки різкого зниження витрат за окремими місяцями, що може свідчити про завищення нормативів витрат або невідповідне перенесення на

інший період. Контроль собівартості продукції допомагає встановити, чи обґрунтоване списання витрат на її виробництво і реалізацію. Також потрібно перевіряти витрати щодо безперспективних не закінчених робіт, які втратили актуальність, і вживати заходів, щоб припинити такі роботи.

Використовуючи звітні дані про собівартість продукції, звітні калькуляційні одиниці рентабельних видів продукції, можна встановити відхилення від прогнозованих затрат за окремими статтями і зміни структури цих витрат. З урахуванням результатів досліджень фактичної собівартості продукції та наявності відхилень можна цілеспрямовано вивчити їхні причини за даними синтетичного й аналітичного обліку, а також первинних документів. Порівняння звітних калькуляцій за окремими видами виробленої продукції з даними калькуляцій за попередній період допомагає виявити на підприємствах факти завищення планових (нормативних) витрат у калькуляціях, недотримання методики списання фактичних витрат за статтями, підвищення собівартості продукції порівняно з планом і минулим роком, а також з'ясувати причини таких явищ.

Ефективним методом контролю за списанням витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і порівняння їх з даними первинних документів, відповідність аналітичному і синтетичному обліку, тобто відомостями розподілу витрат сировини і матеріалів, заробітної плати, журналами 5 та 5-А, відомостями оцінки остаточного браку і розрахунку втрат від браку, даними оцінки залишків і нестач незавершеного виробництва, виробничими звітами цехів тощо. Також слід урахувати правильність оцінки матеріалів, порівнюючи списані матеріали з обліковою їхньою оцінкою, розрахунок відхилень від купівельних цін та облік зворотних відходів.

Показник реалізації продукції підприємств є одним із основних показників господарської діяльності. Обсяг реалізації готової продукції визначається випуском її із виробництва за кількістю, асортиментом і якістю. При контролі процесу реалізації продукції перевіряють обсяг реалізації і відповідність його розрахунковим договорам і комерційним угодам на постачання покупцям продукції. Однозначно перевіряють обґрунтованість розрахунків нормативів залишків готової продукції на складах. Завищення цих нормативів призводить до зменшення обсягу реалізації, невиконання договірних зобов'язань на постачання продукції покупцям, затоварювання складів, сповільнення обігу коштів. Перевіряють також розрахунки обсягу випуску продукції та відповідність його з укладеними договірними угодами. Така перевірка дає можливість з'ясувати відповідність обсягу реалізації даним договірним угод. З'ясовують також, чи немає випадків, коли підприємства укладають недостовірні угоди на постачання продукції покупцям, необґрунтовано одержують кошти від них у порядку попередньої оплати. Особливу увагу під час здійснення контролю звертають на випадки затоварення продукції на складах підприємства і з'ясовують, чи не є це наслідком випуску продукції, що не має збуту, випуску недоброякісної продукції або продукції, що повернена покупцем. Такі факти ретельно досліджують та встановлюють за ними причини і винних осіб.

Оскільки операції з реалізації продукції носять систематичний характер і є типовими, вони можуть контролюватися вибірково. У вибірку слід включати операції з різних звітних періодів, за різними покупцями, різноманітною продукцією, роботами, послугами.

Логічним завершенням контролю кругообороту капіталу є узагальнення і реалізація його результатів. На цьому етапі групуються, систематизуються виявлені недоліки, порушення та зловживання, ухвалюються управлінські рішення, реалізація яких сприяє усуненню негативних факторів і попередженню їх появи в майбутньому.

Узагальнення результатів контролю кругообороту капіталу включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішень до усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства. Однорідні недоліки узагальнюються у таблицях, схемах, графіках, відомостях, машинограмах та ін. Документах за допомогою таких методичних прийомів:

- ✦ групування недоліків;
- ✦ документація результатів проміжного контролю;
- ✦ аналітичне групування;
- ✦ слідчо-юридичне обґрунтування недоліків;
- ✦ систематизоване групування недоліків в актах аудиторського контролю діяльності підприємства і підприємницької діяльності.

Результати контрольного дослідження групуються і систематизуються у журналі перевірки, де розробляються також заходи щодо профілактики правопорушень у підприємницькій діяльності.

Крім цього, здійснення цих заходів дають змогу краще розібратися у причинах недоліків і прийняти обґрунтовані рішення за результатами перевірки.

Узагальнення відхилень у журналі перевірки проводиться з використанням хронологічних, систематизованих і хронологічно-систематичних групувань.

Не можна підміняти контроль аналізом діяльності підприємства, обмежуватися дослідженням загальних відхилень від плану без документальної перевірки причин утворення їх, не встановлюючи осіб, відповідальних за конкретні недоліки у виробничій діяльності, порушення законодавства.

Узагальнення результатів контролю кругообороту капіталу можливе у вигляді акта, висновку, доповідної записки, залежно від результатів контролю і потреб управлінського персоналу. Однак зміст висновків кожної з цих форм обов'язково повинен мати доказову силу. Тому кожне положення документу, що узагальнює результати контролю важливо обґрунтовувати даними первинних джерел, а також законодавчих і нормативних актів. Для цього варто всі незначні порушення і неточності фіксувати протягом здійснення контрольних процедур в робочих таблицях, на які в узагальнюючому документі робити посилання. Значні недоліки краще вказувати в самому акті (висновку, записці тощо). Доказове значення узагальнюючого документу повинно бути також забезпечено відсутністю в тексті суб'єктивних оцінок дій посадових осіб зі сторони суб'єктів контролю. Тільки в цьому разі можливе прийняття доцільних та дієвих управлінських рішень, що сприяють підвищенню ефективності кругообороту капіталу.

ВИСНОВКИ

Таким чином, у результаті проведеного дослідження, сформульовано головні положення та етапи комплексного контролю кругообороту капіталу підприємства, що дає начне відображення його послідовності. Розроблено і систематизовано прийоми, способи та процедури, використання яких необхідне для вирішення задач контролю кожно-

го етапу кругообороту капіталу. Спроба комплексного та системного дослідження контролю кругообороту капіталу сприяє розробці методичних рекомендацій, що дозволяють оперативніше, якісніше здійснювати контрольну діяльність кругообороту капіталу підприємства, постулатів і стандартів контролю суб'єктів господарювання. ■

ЛІТЕРАТУРА

- 1. Виговська Н. Г.** Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
- 2.** Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
- 3. Калюга Є. В.** Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2003. – 360 с.
- 4. Камінська Т. Г.** Облік і контроль кругообороту капіталу : монографія / Т. Г. Камінська. – Житомир : ПП «Рута», 2013. – 448 с.
- 5. Кірейцев Г. Г.** Облік, аналіз і контроль трансакційних витрат : навч. посіб. / Г. Г. Кірейцев, В. С. Литвиненко. – К. : Фіто-соціоцентр, 2013. – 159 с.
- 6.** Контроль і ревізія : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця / [Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко]. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.
- 7. Кузьмінський А. М.** Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу : підручник / За ред. А. М. Кузьмінського / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с.

8. Моссаковський В. Б. Удосконалення обліку та контролю витрат в сільськогосподарських підприємствах / В. Б. Моссаковський // Економіка АПК. – 2007. – № 3. – С. 42 – 46.

9. Сук Л. К. Контроль і ревізія : навч. посіб. для дистанційного навчання / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Університет «Україна», 2006. – 275 с.

REFERENCES

- Kuzminskyi A., M., Sopko, V. V., and Zavhorodnii, V. P. *Orhanizatsiia bukhghalterskoho obliku, kontroliu ta analizu* [Organization of accounting, control and analysis]. Kyiv: Vyshcha shkola, 1993.
- Butynets, F. F., Vyhovska, N. H., and Maliuha, N. M. *Kontrol i reviziia* [Monitoring and auditing]. Zhytomyr: Ruta, 2002.
- Kaliuha, Ie. V. *Finansovo-hospodarskyi kontrol u systemi upravlinnia* [Financial and economic control in the control system]. Kyiv: Elha; Nika-Tsentr, 2003.
- Kaminska, T. H. *Oblik i kontrol kruhooborotu kapitalu* [Accounting and control the circulation of capital]. Zhytomyr: Ruta, 2013.
- Kireitsev, H. H., and Lytvynenko, V. S. *Oblik, analiz i kontrol transaktsiinykh vytrat* [Accounting, analysis and control of transaction costs]. Kyiv: Fitosotsiotsentr, 2013.
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
- Mossakovskiy, V. B. "Udoskonalennia obliku ta kontroliu vytrat v silskohospodarskykh pidpriemstvakh" [Improving accounting and cost control in farms]. *Ekonomika APK*, no. 3 (2007): 42-46.
- Suk, L. K., and Suk, P. L. *Kontrol i reviziia* [Monitoring and auditing]. Kyiv: Universytet "Ukraina", 2006.
- Vyhovska, N. H. *Hospodarskyi kontrol v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia* [Economic control in Ukraine: Theory, Methodology, organization]. Zhytomyr: ZhDTU, 2008.