

УДК 658.5

## ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Н.М. Зорій, к.е.н., доцент

Н.Г. Мельник, к.е.н., доцент

*Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, Україна*

*Зорій Н.М., Мельник Н.Г. Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві.*

У статті детально досліджено систему внутрішнього контролю та оцінено її здатність вирішити проблему забезпечення зниження витрат на виробництво готової продукції. Доведено, що на підприємствах система внутрішнього контролю не завжди організована належним чином, у зв'язку з чим визначено напрямки мінімізації витрат виробництва через вдосконалення системи внутрішнього контролю.

*Ключові слова:* внутрішній контроль, організація, виробництво, аудит, витрати, продукція

Зорій Н.М., Мельник Н.Г. Теоретико-организационные аспекты внутреннего контроля расходов производства готовой продукции на предприятии

В статье детально исследована система внутреннего контроля и оценена ее способность решить проблему обеспечения снижения расходов на производство готовой продукции. Доказано, что на предприятиях система внутреннего контроля не всегда организована должным образом, в связи с чем определены направления минимизации расходов производства через совершенствование системы внутреннего контроля.

*Ключевые слова:* внутренний контроль, организация, производство, аудит, расходы, продукция

*Zorij N.M., Melnyk N.G. Theoretical and organization aspects of production charges internal control the prepared goods on an enterprise.*

The paper considered in detail the internal checking system and her ability to decide the problem of providing of the cost cutting on the production of the prepared goods. Well-proven that on enterprises the internal checking system not always organized properly, in this connection directions of minimization of charges of production are certain through perfection of the internal checking system.

*Keywords:* internal control, organization, production, audit, charges, products

**П**роцес виробництва, особливо в кризових умовах, вимагає забезпечення кращих результатів при найменших витратах, найсуворішого дотримання режиму економії. Цього неможливо досягти без постійного спостереження за всіма складовими виробничої собівартості, глибокого аналізу витрат за статтями і елементами. Саме тому особливої актуальності набуває організація системи контролю, завдяки якій можна ретельно проаналізувати витрати і втрати та виробити оптимальні управлінські рішення. Тільки повсякденний контроль витрат на виробництво готової продукції, оперативний аналіз чинників, що їх зумовили, допоможуть виключити нерациональні витрати живої і уречевленої праці. Тобто контроль собівартості на сьогоднішній день є одним з найбільш актуальних способів, що допомагає знайти можливості підвищення ефективності виробництва в цілому і його окремих ділянок.

Система внутрішнього контролю, яка за належної організації здатна вирішити проблему забезпечення зниження витрат на виробництво готової продукції, на підприємствах не завжди організована належним чином.

Внутрішній контроль, як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом й органом управління. Його призначення полягає у забезпеченні інформування про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень. Внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Основною його метою є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління [4].

### Аналіз останніх досліджень і публікацій

У вітчизняній економічній літературі останніх років усе більше уваги приділяється внутрішньому контролю і аудиту. Ці питання висвітлюються в працях відомих економістів Ф. Бугинця, В. Рудницького, Л. Кулаковської, Д. Марченко, В. Пан-

телеєва, І. Стефанюка, Т. Фоміна, Ю. Футоранської, В. Єгарміна та інших.

### Постановка завдання

*Метою статті* є висвітлення й обґрунтування сутності та ролі організації внутрішнього контролю і аудиту витрат на виробництво продукції, визначення оптимальних напрямків мінімізації витрат через вдосконалення системи внутрішнього контролю на підприємстві.

### Виклад основного матеріалу дослідження

За своєю суттю аудит відрізняється від внутрішнього контролю тим, що він проводиться внутрішнім аудитором, або відділом внутрішнього аудиту. Натомість внутрішній контроль на стадії виробництва здійснюють керівники і спеціалісти цехів, дільниць й інших структурних підрозділів, що функціонують на підприємстві. Такий контроль входить у функціональні повноваження керівників структурних підрозділів. Контроль, який здійснюють штатні контролери, ревізори чи аудитори, на наш погляд, можна відносити до категорії аудиторський контроль. Проте в літературних джерелах часто поєднується розгляд обох категорій (внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту). Попри певну неузгодженість цього питання їх спільна мета не ставить чіткої межі між ними, а навпаки, створює враження однотипності.

Проте насправді це не зовсім так. В першу чергу усвідомити це дозволяє дослідження існуючих визначень категорії «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит».

На сучасному етапі внутрішній контроль розглядається як система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для того чи іншого підприємства [3].

Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко стверджують, що внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна; правомірності та ефективності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності тощо [5].

На думку Ю.М. Футоранської, яку ми абсолютно підтримуємо, внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства [10].

Слід зазначити, що згідно ДСТУ 2962-94 «Організація промислового виробництва. Облік,

аналіз та планування на промисловому підприємстві. Терміни та визначення»: «внутрішній контроль – це 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» [2].

Критична оцінка визначень внутрішнього аудиту, що подаються в нормативних актах і фаховій літературі свідчить про наявність різних точок зору і про відсутність єдності у визначеннях.

Внутрішній аудит – форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектора та дає впевненість Кабінету Міністрів України, Мінфіну, іншим заінтересованим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектора в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, допущення помилок чи нерентабельності. Метою внутрішнього аудиту є надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектора, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє досягненню мети органом державного сектора. До завдань внутрішнього аудиту належить також забезпечення ефективного внутрішнього контролю стосовно понесених витрат. Здатність надання незалежних та об'єктивних рекомендацій є основною відмінністю внутрішнього аудиту від інших форм контролю [8].

Згідно іншого нормативного документа внутрішній аудит – це незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює: адекватність і ефективність системи внутрішнього контролю; повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності, дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку; відповідність регуляторним вимогам [7].

Ф.Ф. Бугинець стверджує, що внутрішній аудит – це організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання надійності функціонування всієї системи внутрішнього контролю [1].

В.П. Пантелеєв, М.Д. Корінко вважають, що внутрішній аудит – це діяльність, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий підрозділ підприємства або окрема посадова особа. Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на аналізі інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності й ефективності в цілому. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності функціо-

нування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Складова внутрішньогосподарського контролю [6].

Цей огляд, це далеко не повний перелік усіх існуючих підходів до подання означень досліджуваних нами питань, проте в цілому вони охоплюють основні напрями наукової думки стосовно категорій «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит».

На наш погляд, таке розмаїття думок та існуючих визначень можна пояснити відсутністю їх на рівні Закону України. Чинні Положення та Накази не мають вищої юридичної сили, хоч і є обов'язковими до виконання. Необхідність прийняття відповідного закону аргументується також необхідністю регулювання відносин у сфері внутрішнього контролю та аудиту. Адже, як видно з визначень, часто вони містять суттєві розбіжності й навіть протиріччя. Зокрема, наприклад, це стосується питання незалежності думки внутрішніх аудиторів, оцінки діяльності підрозділів внутрішнього аудиту тощо. Окрім цього слід внести ясність у співвідношення між «внутрішнім контролем» та «внутрішнім аудитом». Як, на наш погляд, то перший співвідноситься з другим, як філософські категорії «сутність» і «форма», тобто внутрішній контроль значно ширше поняття як внутрішній аудит. Останній можна розглядати як форму здійснення внутрішнього контролю. Виходячи з цього і варто розробляти категорійний апарат.

Таким чином, сутність внутрішнього контролю полягає у забезпеченні оптимізації використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів підприємства. Він надає необхідну інформацію керівництву, відповідальним менеджерам та іншим зацікавленим внутрішнім користувачам для здійснення оперативного оптимізаційного впливу на процеси, що здійснюються на підприємстві. Система внутрішнього контролю може мати у своєму складі різні елементи, однак її призначення полягає у здійсненні контрольної, координаційної, аналітичної, інформаційної, консультаційної та захисної функцій. Оскільки ці функції співпадають з функціями внутрішнього аудиту, може видаватися, що між цими формулюваннями не має різниці. Проте, як ми уже зазначали, поняття внутрішнього контролю набагато ширше, ніж аудит. Внутрішній контроль, на наш погляд, включає в себе і технологічний контроль, і контроль за рівнем витрат (в тому числі виробничих), і контроль ефективності функціонування структурних підрозділів, і контроль ефективності використання основних засобів і матеріальних ресурсів, і лабораторний контроль, і контроль постачальників.

Для налагодження належного функціонування системи внутрішнього контролю максимум зусиль необхідно докласти до підбору персоналу, який його здійснюватиме. Рекомендовано виробити таку систему відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів, яка б забезпечувала високу кваліфікацію, порядність,

чесність відповідного персоналу і високі моральні його якості загалом.

Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво економічного суб'єкта. У цьому випадку керівництво має зважити доцільність структури та розмірів системи внутрішнього контролю параметрам і специфіці підприємства. Керівництво також має відповідати за ефективність функціонування системи внутрішнього контролю та використання його результатів для оптимізації витрат, використання матеріально-технічної бази тощо.

Ефективна організаційна структура суб'єкта господарювання передбачає виправданий розподіл відповідальності й повноважень працівників. Вона повинна, по можливості, перешкоджати спробам окремих осіб порушувати вимоги контролю і забезпечувати розподіл несумісних функцій. Внутрішній контролер повинен знати, що функції працівника є несумісними, якщо їх зосередження в руках однієї особи може сприяти здійсненню випадкових або навмисних помилок і порушень, а також перешкоджати виявленню таких помилок і порушень. Зазвичай підлягають розподілу між різними особами такі функції, як:

- безпосередній доступ до активів економічного суб'єкта;
- дозвіл на здійснення операцій з активами;
- безпосереднє здійснення господарських операцій;
- відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Зосередження системи внутрішнього контролю на витратах на виробництво готової продукції обґрунтовується важливістю даного об'єкта обліку в загальній системі господарювання. Витрати на виробництво виступають основою формування собівартості, яка, у свою чергу, має прямиий вплив на фінансові результати діяльності.

З огляду на це, внутрішній контроль як функція управління виконуватиме такі завдання:

- формування інформації щодо процесів, які відбуваються в суб'єкта господарювання при виробництві готової продукції;
- сприяння прийняттю найбільш доцільних управлінських рішень щодо оптимізації витрат на виробництво;
- можливість здійснення оцінки правильності прийнятих рішень, своєчасності і результативності їх виконання;
- можливість своєчасного виявлення й усунення негативних умов і факторів, які призводять до зниження ефективності здійснення виробництва та досягнення поставленої мети – зниження собівартості готової продукції;
- спроможність коригувати діяльність суб'єкта господарювання, його виробничих підрозділів з метою забезпечення підвищення їх ефективності;

— можливість виявити, які служби, підрозділи чи напрями діяльності підприємства сприяють зниженню витрат виробництва і витрат у цілому, досягненню поставленої мети і підвищенню результативності діяльності суб'єкта господарювання.

Однією з головних задач контролю є встановлення правильної класифікації витрат на виробництво. Серйозним недоліком є те, що на практиці планування витрат ведеться не на основі науково і технічно обґрунтованих норм, а за рівнем витрат попереднього періоду. Особливо це стосується витрат на управління і обслуговування виробництва.

Удосконалення контролю загальнопромислових витрат полягає у здійсненні організаційного і методологічного взаємозв'язку обліку і контролю; посилення оперативності виявлення, узагальнення і групування витрат і допущених відхилень в розрізі центрів відповідальності та за місцями виникнення витрат; організація планування та здійснення контролю на етапах постачання та реалізації; організація контролю в першу чергу на рівні стратегічного планування, де контроль дає значний ефект у підвищенні ефективності діяльності підприємств [9].

Для кращого усвідомлення внутрішнього контролю розглянемо його класифікацію (рис. 1).

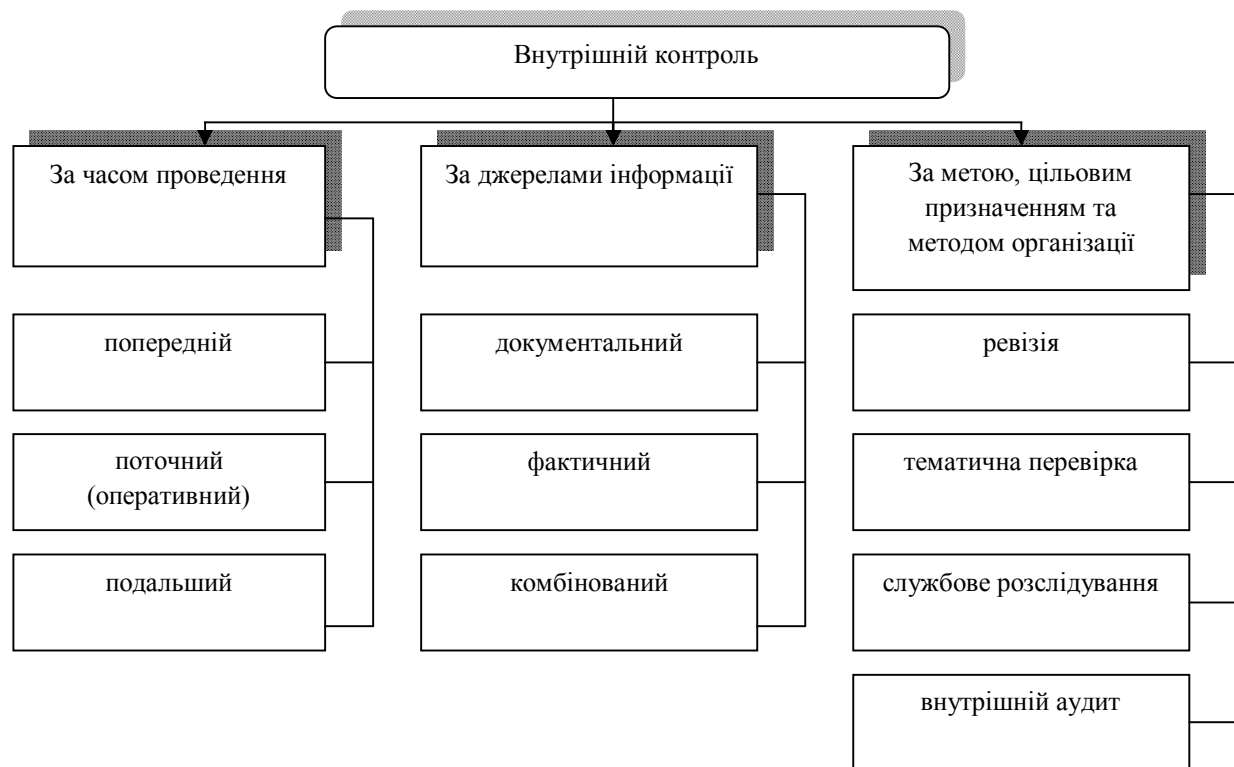


Рис. 1. Класифікація внутрішнього контролю [4]

Як функція управління, внутрішній контроль, залежно від часу проведення поділяється на попередній, поточний (оперативний) і подальший (послідуючий).

Попередній контроль має місце на етапі, що передують прийняттю управлінських рішень і здійснення господарських операцій. Управлінський персонал та головний бухгалтер реалізують попередній контроль шляхом візування договорів і угод на отримання й відпуск матеріальних цінностей, виконання робіт і надання послуг; підготовки наказів про встановлення працівникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати і про преміювання працівників підприємства тощо. Попередній контроль необхідний на всіх рівнях управління. Об'єктами попереднього контролю можуть бути внутрішньогосподарські плани,

проектно-кошторисна документація, документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей і готової продукції, на видачу грошових коштів, договори і т. ін. Мета попереднього контролю – попередити протизаконні дії посадових осіб, протизаконні та економічно недоцільні господарські операції; забезпечити економне й ефективне витрачання господарських ресурсів; не допустити невиробничих витрат [4]. У процесі виробництва об'єктом внутрішнього контролю виступають витрати на виготовлення готової продукції, а метою є попередження непродуктивних витрат і втрат.

Метою поточного (оперативного) контролю стосовно витрат на виробництво виступає виявлення в процесі господарських операцій негативних відхилень від запланованих витрат, а також

пошук резервів їх зниження та забезпечення зростання ефективності виробництва.

В процесі здійснення поточного контролю витрат на виробництво готової продукції можуть бути застосовані аналітичні методи (аналіз показників оперативної звітності, даних рапортів, інформації з відомостей обліку витрат тощо).

Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попереднім, що має важливе значення для попередження невикористаних витрат, запобігання можливим розкраданням і втратам матеріальних ресурсів та грошових коштів [4].

Подальший контроль здійснюється після господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності. Мета такого контролю – перевірка доцільності й законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони були допущені. Він допомагає виявити і мобілізувати резерви для подальшого покращання всіх виробничих та економічних показників [4].

Поєднання усіх вищевказаних видів контролю в єдину систему дозволяє досягти найкращих результатів. Особливо важливо здійснювати оцінку результатів використання рекомендацій керівництва по усуненню недоліків і враховувати її у майбутньому.

Залежно від джерел інформації, яка використовується при здійсненні контрольних функцій, внутрішній контроль поділяється на документальний і фактичний. Документальний полягає у встановленні достовірності й законності господарських операцій за даними первинної документації, облікових регістрів і звітності, в яких вони знайшли відображення. При проведенні фактичного контролю кількісний і якісний стан об'єктів, які перевіряються, встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного їх стану.

Залежно від мети, цільового призначення та методу організації розрізняють ревізію, аудит, тематичну перевірку, розслідування і службове розслідування (рис. 2).



Рис. 2. Класифікація внутрішнього контролю залежно від мети, цільового призначення та методу організації

Комплексне використання різних форм внутрішнього контролю дозволяє забезпечувати досягнення основної мети його організації – поліпшення результатів діяльності в цілому. Висвітлюючи теоретичні основи контролю витрат на виробниц-

тво готової продукції не можна опустити питання предмета, об'єкта і суб'єктів його здійснення.

До предмета внутрішнього контролю загалом належать усі процеси і явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємств. У випадку акцентування уваги на виробничих витратах,

предметом виступає собівартість, або витрати за статтями калькуляції чи економічними елементами. В обох випадках межі внутрішнього контролю залежать від прийняття управлінського рішення до визначення його результативності.

Під терміном «об'єкт» слід розглядати кожен окремий елемент предмета внутрішнього контролю. Об'єктами внутрішнього контролю є господарські процеси, які в сукупності становлять господарську діяльність суб'єкта, що перевіряється. Об'єкти внутрішнього контролю досить різноманітні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо [4].

Суб'єктами внутрішнього контролю можуть бути: управлінський персонал та спеціалісти, до функцій яких входить попередній, поточний та подальший контроль; обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, якому належать функції контролю на всіх етапах відображення господарських процесів; спеціальні внутрішні контролюючі служби, створені на підприємстві з метою проведення того чи іншого контролю:

- наглядові ради;
- ревізійні комісії;
- інвентаризаційні комісії;
- комісії з розслідування незвичайних подій;
- внутрішні аудиторські служби.

Значення системи внутрішнього контролю для діяльності виробничих підприємств полягає у наступному. По-перше, чисто психологічно присутність контролера на виробництві зобов'язує до більш відповідального ставлення інших працівників до виконання своїх обов'язків. По-друге, завданням внутрішнього контролера процесу виробництва виступає не лише контроль за витратами, а й спостереження за якістю продукції, що виробляється. По-третє, розмежування повноважень (зняття контрольних функцій з облікових працівників, які знаходяться в бухгалтерії, а не на виробництві), дозволяє здійснювати контроль більш предметно й конкретніше. По-четверте, формування на підприємстві Положення про внутрішній контроль і відповідальність за виявлені ним порушення (яке ми рекомендуємо розробити і ввести в дію на підприємствах) дозволить сформувати концептуальні й організаційні засади, а також методику контролю витрат на виробництво готової продукції. По-п'яте, впровадження системи внутрішнього контролю дозволяє оптимізувати показники діяльності і використання ресурсів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведені дослідження теоретичних основ організації контролю витрат на виробництво готової продукції дозволяють стверджувати, що на

підприємствах цим питанням приділяють мало уваги. Певний контроль існує, але він недостатній для того, щоб забезпечити досягнення зниження рівня виробничих витрат.

Загалом же, на наш погляд, запровадження внутрішнього контролю витрат на виробництво готової продукції дозволить віднайти певні резерви зниження собівартості закладені в усуненні або скороченні витрат, які не є необхідними при нормальній організації виробничого процесу (наднормативні витрати сировини, матеріалів, палива, енергії, доплати робітником за відступ від нормальних умов праці і понаднормові роботи, платежі за регресними позовами тощо).

Виявлення цих зайвих витрат потребує особливих методів і уваги. Їх можна виявити проведенням спеціальних обстежень і одночасного урахування, при аналізі даних нормативного урахування витрат на виробництві, ретельному аналізі планових і фактичних витрат на виробництво. Все це може забезпечити належним чином організована система контролю.

З метою впорядкування і забезпечення чіткості трактувань слід зосередити увагу на можливостях удосконалення його теоретичних основ контролю (включаючи розробку положень про організацію), а також порядку і методиці здійснення. Вдалим, на наш погляд, буде поєднання технологічного і загального контролю (чи навіть контролю витрат на виробництво). В комплексі їх використання дозволить не лише знижувати рівень витрат, а й підвищувати якість продукції, що виробляється.

Щодо визначення категорії «внутрішній контроль», то дослідження різних літературних джерел вказують на відсутність єдиного підходу з цього питання. Для вирішення проблеми категорійного визначення слід задекларувати його на рівні Закону України «Про систему внутрішнього контролю на підприємствах і в організаціях». Це дозволить уникнути розбіжностей і навіть протиріч. Зокрема наприклад, це стосується питання незалежності думки внутрішніх аудиторів, оцінки діяльності підрозділів внутрішнього аудиту тощо. Окрім цього слід внести ясність у співвідношення між «внутрішнім контролем» та «внутрішнім аудитом». Як, на наш погляд, то перший співвідноситься з другим, як філософські категорії «сутність» і «форма». Тобто внутрішній контроль значно ширше поняття як внутрішній аудит. Останній можна розглядати як форму здійснення внутрішнього контролю. Виходячи з цього і варто розробляти категорійний апарат.

## Список літератури:

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Текст] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.

2. Державний стандарт України. Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування на промисловому підприємстві. Терміни та визначення. ДСТУ 2962-94. – К.: Держстандарт України, 1995. – 52 с.
3. Єгармін В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи [Текст] / В. Єгарміна // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 21. – С. 62-65.
4. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту. Навчальний посібник [Текст] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К: Каравела, 2006. – 560 с.
5. Марченко Д.М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №2. – С. 163-171.
6. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит [Текст] : Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл., які навч. за освітньо-професійною програмою «Спеціаліст зі спеціальності «Облік і аудит» / В.П. Пантелеев, М.Д. Корінько ; ред. В.О. Шевченко ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України. – К. : [б.в.], 2006. – 248 с.
7. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевого бюджетів, затв. Наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 р. №119
8. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» від 24.05.2005 р. №158р
9. Фоміна Т.В. Місце та роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством [Текст] / Т.С. Фоміна // Економічні науки: Наук. праці Кіровоград. нац. техн. ун-ту. Вип.7. Ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – С. 461-466.
10. Фугоранська Ю.М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні [Текст] / Ю.М. Фугоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – №2 (31). – С. 20-24.

Надано до редакції 28.08.2012

Зорій Надія Мирославівна / Nadija M. Zorij  
zorijn@mail.ru

Мельник Наталія Геннадіївна / Natalija G. Melnyk  
mnatalya2006@yahoo.com

**Посилання на статтю / Reference a Journal Article:**

*Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві [Електронний ресурс] / Н.М. Зорій, Н.Г. Мельник // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – № 3-4 (4-5). – С. 94-100. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/n4-5.html>*