

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657:630\*8

**Ковбаса Т.А.**, аспірант  
кафедри обліку та оподаткування  
Національний університету біоресурсів  
і природокористування України

### ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ

**Ковбаса Т.А. Внутрішній контроль підприємств лісової галузі.** Внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Розглянуто теоретично-методичні засади внутрішнього контролю, сутність, класифікацію та види, визначено наявні форми контролю. Внутрішній контроль лісових господарств спрямований на вирішення питань, пов'язаних із заготівлею лісопродукції, а саме питань правильності відображення операцій в обліку, перевірки достовірності розкриття інформації в облікових регістрах та у формах фінансової звітності, здійснення контролю за формуванням собівартості заготовленої деревини, створення умов для виконання матеріально відповідальними особами своїх обов'язків, забезпечення виконання норм лісозаготівель, виявлення фактів проведення незаконних рубок деревини.

**Ключові слова:** підприємства лісового господарства, лісові ресурси, готова продукція, система внутрішнього контролю.

**Ковбаса Т.А. Внутренний контроль предприятий лесной отрасли.** Внутренний контроль – это процесс, который обеспечивает соответствие функционирования конкретного объекта принятым управленческим решениям и направлен на успешное достижение поставленной цели. Рассмотрены теоретико-методические основы внутреннего контроля, сущность, классификация и виды, определены имеющиеся формы контроля. Внутренний контроль лесных хозяйств направлен на решение вопросов, связанных с заготовкой лесоматериалов, а именно вопросов правильности отражения операций в учете, проверки достоверности раскрытия информации в учетных регистрах и в формах финансовой отчетности, осуществления контроля за формированием себестоимости заготовленной древесины, создания условий для выполнения материально ответственными лицами своих обязанностей, обеспечения выполнения норм лесозаготовок, выявления фактов проведения незаконных рубок древесины.

**Ключевые слова:** предприятия лесного хозяйства, лесные ресурсы, готовая продукция, система внутреннего контроля.

**Kovbasa T.A. Internal control of forest enterprises.** The theoretical and methodological principles of internal control, essence, classification and types are considered, available forms of control are defined. The essence, classification and types of internal control are considered. Internal control of forestry is aimed at solving issues related to the harvesting of timber products, namely, the correctness of the display of transactions in accounting, verification of the reliability of disclosure in the accounting registers and in the forms of financial reporting, control over the formation of the cost of harvested wood, the creation of conditions for fulfilling materially responsible persons of their duties, ensuring the implementation of logging standards, detecting the facts of illegal logging.

**Key words:** forestry enterprises, forest resources, finished products, internal control system.

**Постановка проблеми.** Лісова галузь уже тривалий час є однією зі стабільних галузей національної економіки України. Ліс, як і інші природні ресурси України, а саме земля, води, надра, атмосферне повітря, є національним надбанням та служить основою економічної системи ведення лісового господарства, а обсяги його використання встановлюються такі, що забезпечують безперервність виконання лісами екологічно-економічних функцій (захисних, сані-

тарно-гігієнічних, оздоровчих, ресурсних). Забезпечення внутрішнього контролю лісогосподарськими підприємствами необхідне для досягнення раціонального використання, збереження, відтворення, перевірки стану лісових природних ресурсів, запобігання незаконних рубок, дотримання правильності відображення облікових операцій, визначення доцільності здійснених витрат на відтворення, утримання та експлуатацію лісових насаджень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні аспекти організації контролю висвітлені в наукових працях Ф.Ф. Бутинця, Т.А. Бутинець, В.К. Савчука, Є.В. Калюги, В.О. Шевчука, В.М. Мурашка, Т.М. Сторожука, Л.К. Сука, А.В. Грилицької, В.П. Пантелєєва. Особливості проведення господарського контролю операцій з лісовими ресурсами розглянуті в дослідженнях В.Д. Гоцуляка, Н.С. Котляревської, О.В. Шавурської, Л.М. Пелиньо, В.О. Озерана, М.Ю. Чік. Водночас залишаються невирішеними та неврегульованими багато питань щодо організації контролю за лісовими ресурсами з метою ефективного відтворення і відновлення лісоресурсної бази, забезпечення конкурентоспроможності продукції і послуг лісгосподарських підприємств.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження теоретично-методичних засад внутрішнього контролю, визначення сутності, класифікації, видів та наявних форм контролю, обґрунтування їх важливості для забезпечення ефективного управління господарською діяльністю, що сприятиме збереженню, раціональному використанню та відтворенню лісових ресурсів.

**Виклад основних результатів.** Контроль – це багатоаспектне поняття, яке розглядається як функція управління в системі функцій менеджменту, як система методів контролю, як система органів контролю. Основною метою контролю є об'єктивне вивчення фактичного стану галузі, виявлення фактів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети. На основі проведеного дослідження встановлено, що відсутній єдиний підхід до визначення сутності поняття «контроль». погоджуємося з твердженнями Ф.Ф. Бутинця [3, с. 9] та В.П. Пантелєєва [4, с. 375], які під контролем розуміють систематичне спостере-

ження та перевірку відповідного процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених в ході виконання цих рішень.

*МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»* розглядає *внутрішній контроль* як процес, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління і несуть відповідальність щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання, достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності та дотримання застосованих законів та нормативних актів [1].

**Внутрішній контроль** – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Залежно від завдань внутрішній контроль класифікується за видами (рис. 1). Контроль є одним з інструментів управління, що дає змогу своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови та фактори, які заважають ефективному здійсненню господарської діяльності. Сутність поняття «внутрішній контроль» визначає Є.В. Калюга так: це система спостереження за ефективністю, доцільністю та законністю здійснюваних операцій з метою збереження грошових потоків та матеріальних цінностей, а також це складова ринкового механізму та одна з основних функцій управління підприємством [11, с. 27].

В.М. Мурашко, Т.М. Сторожук стверджують, що внутрішньогосподарський, або внутрішній, контроль є системою попереднього, поточного і подальшого контролю, метою якого є спостереження за ефективністю діяльності підприємства, збереженням та ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю операцій та про-

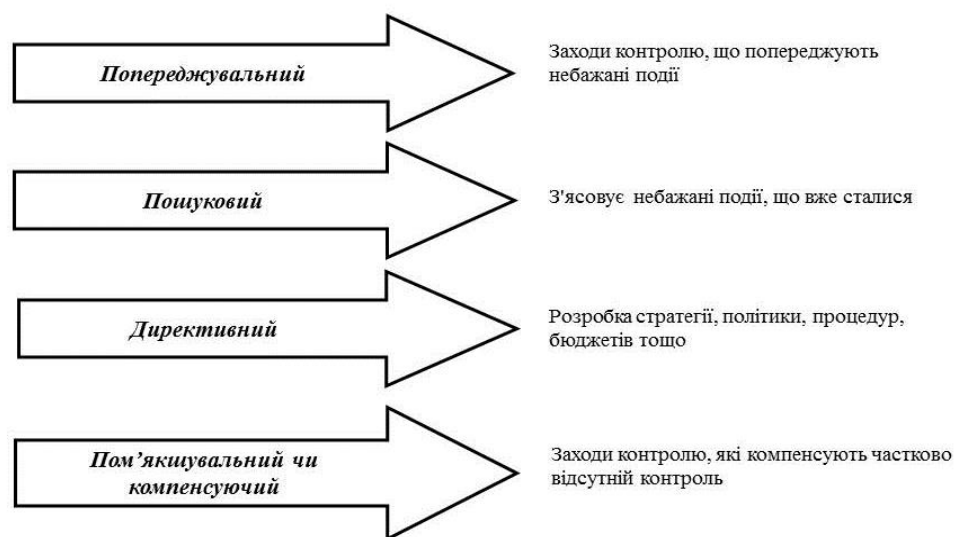


Рис. 1. Види внутрішнього контролю

Джерело: [13]

цесів, а також своєчасністю виявлення недоліків та сприяння застосуванню заходів щодо їх усунення [12, с. 11].

Отже, система внутрішнього контролю забезпечує достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності господарювання, відповідність системи внутрішнього аудиту вимогам законодавчих та нормативно-правових актів і норм. З огляду на це твердження найкращим інструментом оптимізації діяльності вітчизняних підприємств, відповідно до вимог ринкового господарства, виступає запровадження ефективної системи внутрішнього контролю. У зв'язку з цим існує об'єктивна необхідність у формуванні основних засад внутрішнього контролю, його складових елементів та частин задля забезпечення стабільності функціонування українського сектору підприємництва та національної економіки загалом.

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 щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій та їх економічну доцільність для того чи іншого підприємства та набуває дедалі більшого значення, адже виступає засобом поліпшення показників діяльності підприємств і організацій, їх подальшого розвитку та удосконалення. 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.

Для формування системи внутрішнього контролю в Україні особливе значення мають розробка методик організації внутрішнього контролю для підвищення рівня ефективності системи управління, забезпечення її гнучкості, розробка оптимальної моделі внутрішнього контрольного процесу, створення управлінської моделі [2].

Для підвищення ефективності внутрішнього контролю на лісгосподарських підприємствах, наведених в дослідженнях О.В. Шавурської, необхідним впровадженням є створення підрозділу внутрішнього контролю, основними призначеннями якого є попередження, оперативне виявлення та своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникли в процесі здійснення господарської діяльності.

Про необхідність створення відділів внутрішнього контролю говорить Н.С. Котляревська, але об'єктами контролю вона вбачає лише заготовлену деревину (деревний хлист, ділову деревину за сор-

тиментами), жердини, деревину дров'яну для технологічних потреб, дрова, хмиз [5, с. 86].

В.Д. Гоцуляк наголошує на застосуванні лісовими господарствами моделі внутрішнього економіко-екологічного аудиту, що передбачає три складові: лісівництво, промислове лісокористування та соціальне лісокористування. Пріоритетними питаннями внутрішнього економіко-екологічного аудиту є економічна оцінка екологічних наслідків від несанкціонованого вилучення деревини, пошкодження лісових насаджень шкідниками, хворобами, лісовими пожежами (самовільними та/або навмисними). За допомогою внутрішнього аудиту оцінюються стан лісового господарства та основні можливості підвищення економічної й екологічної ефективності його управління, результати якого дають змогу суттєво підвищити ефективність прийнятих рішень та запобігти в майбутньому невинуватим економічним та екологічним ризикам і втратам, встановлюється контроль за організацією та функціонуванням системи бухгалтерського обліку та екологічного обліку, який базується на системному використанні в практиці господарювання економіко-екологічної інформації про стан, формування і використання об'єктів аудиту відповідно до вимог екологічного законодавства та концептуальних засад раціонального лісокористування [6, с. 62].

Л.М. Пелиньо в своїх дослідженнях пропонує на підприємствах лісового господарства проведення екологічного аудиту з метою забезпечення ефективної діяльності в умовах конкурентного середовища. Екологічний аудит розглядається як засіб підвищення екологічної свідомості суб'єктів господарювання і громадськості, що в кінцевому підсумку забезпечує йому провідну роль в механізмі екологізації виробництва і суспільства загалом. Проте великим недоліком під час проведення екологічного аудиту є неможливість визначення частки поточних витрат на охорону навколишнього середовища у собівартості продукції, внаслідок чого неможливо отримати достовірну інформацію про поточні екологічні витрати [7, с. 57].

Для кращого усвідомлення внутрішнього контролю розглянемо його класифікацію (рис. 2). Як функція управління внутрішній контроль залежно від часу проведення поділяється на попередній, поточний (оперативний) і подальший. Попередній контроль здійснюється до прийняття управлінських рішень і здійснення господарських операцій. Підготовчими роботами в лісгоспах перед проведенням лісозаготівельних робіт є розробка схеми лісосіки з нанесенням на них виробничих об'єктів, устаткування, доріг. А також способів проведення лісозаготівельних операцій (звалювання дерев, обрубання сучків, трелювання, спуск, розкрязування, сортування, штабелювання, навантаження деревини, очищення місць рубок) [9, с. 130].

Попередній контроль необхідний на всіх рівнях управління. Об'єктами попереднього контр-

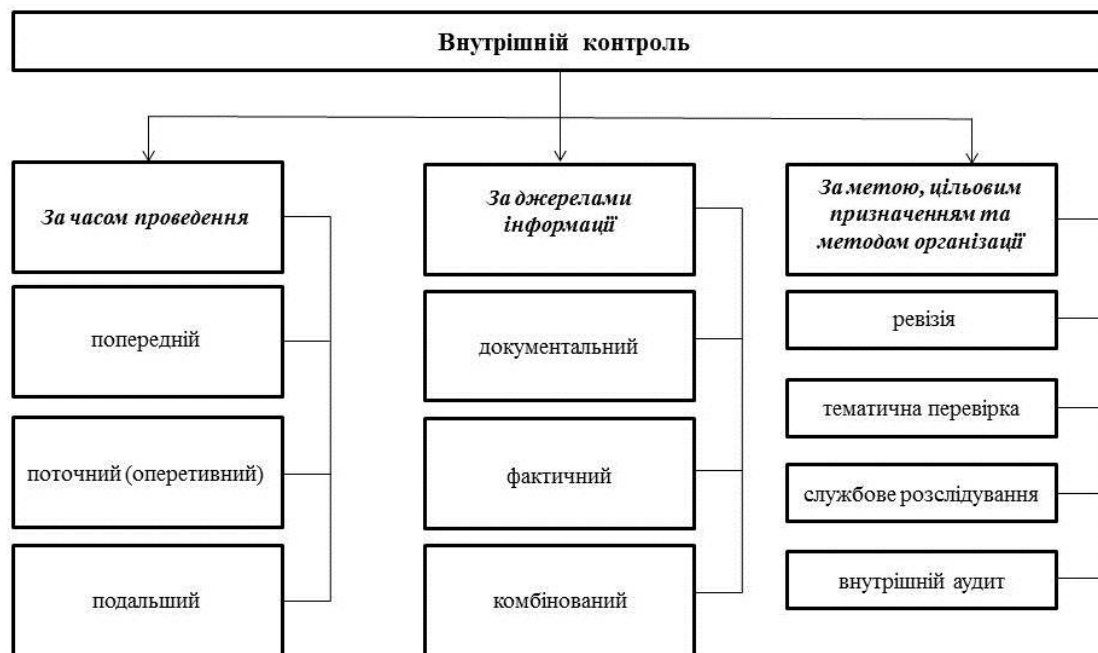


Рис. 2. Класифікація внутрішнього контролю

Джерело: [10]

олу можуть бути внутрішньогосподарські плани, проектно-кошторисна документація, документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей і готової продукції, на видачу грошових коштів, договори тощо. Мета попереднього контролю полягає в тому, щоб попередити протизаконні дії осіб, економічно недоцільні господарські операції; забезпечити економне й ефективно витрачання господарських ресурсів [10].

Поточний (оперативний) контроль. Мета його полягає в тому, щоб виявити в процесі господарських операцій негативні відхилення в господарській діяльності, які під час попереднього або подальшого контролю можуть бути не виявлені. За поточного (оперативного) контролю аналізуються показники оперативної звітності спеціалістами підприємств, а також внутрішніми аудиторами та ревізорами здійснюються тематичні перевірки. Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попереднім, що має велике значення для попередження невиробничих витрат, запобігання можливим розкраданням і втратам матеріальних ресурсів та грошових коштів. Поточний контроль для лісових господарств здійснюється на етапі проведення рубки головного користування та рубок догляду шляхом зіставлення кількості дерев, зазначених в аналітичних відомостях та намічених дерев чи залишених пеньків після вирубування та оприбуткованим обсягом продукції. Перевіряється також відповідність фактичного розміру заготовленої деревини і дозволеного обсягу заготівлі деревини, що зазначений в лісорубному квитку [9, с. 132].

Подальший контроль здійснюється після господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності. Мета такого контролю полягає в перевірці доцільності й законності господарських операцій за певний період, виявленні недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони були допущені в процесі діяльності лісового господарства. Він допомагає виявити і мобілізувати резерви для подальшого покращення всіх виробничих та економічних показників.

Найвища дієвість і ефективність контролю досягається послідовним поєднанням попереднього, поточного (оперативного). Залежно від джерел інформації, яка використовується під час здійснення контрольних функцій, внутрішній контроль поділяється на документальний і фактичний.

Для підприємств лісової галузі документальний контроль полягає у встановленні достовірності й законності господарських операцій за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вони знайшли відображення, порівнянні даних синтетичного й аналітичного обліку, порядку калькулювання собівартості заготовленої лісової продукції та повноти її оприбуткування, перевірці наявності договорів про матеріальну відповідальність, відповідальних за збереження лісової продукції, перевірці виконання договорів з покупцями деревини, перевірці доцільності, своєчасності, правильності документального оформлення господарських операцій щодо проведення заготівельних робіт, внутрішнього переміщення заготовленої

деревини, перевірці відповідності порядку ведення обліку заготовленої деревини затвердженим положенням облікової політики підприємства.

Фактичним називається контроль, за якого кількісний і якісний стан об'єктів, які перевіряються, встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного їх стану. До об'єктів контролю належать засоби підприємства, які включають в себе всі необоротні та оборотні активи. Одним із прийомів фактичного контролю є інвентаризація, що здійснюється з метою з'ясування розходжень між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю, станом і оцінкою лісових ресурсів і заготовленої деревної продукції.

Документальний і фактичний контроль тісно взаємопов'язані, тому що тільки їх спільне проведення дає змогу встановити дійсний стан об'єкта перевірки. Поєднання документального і фактичного контролю називають комбінованим контролем. До прийомів комбінованого контролю можна віднести сертифікацію системи ведення лісового господарства та запровадження електронного обліку деревини. Сертифікація є оцінкою відповідності якості управління лісами та лісокористування визначеним нормам лісового законодавства, міжнародним вимогам (стандартам). Сертифікація походження лісової продукції – оцінка відповідності походження продукції та підтвердження того, що в процесі її виготовлення налагоджені спеціальний облік та ідентифікація сировини і матеріалів, отриманих або виготовлених з лісової продукції, які надходять із сертифікованих лісів, що забезпечує їхню відмінність від продукції іншого походження [8]. Електронний облік деревини – це система фіксації та оформлення руху деревних ресурсів із застосуванням засобів автоматизації на всіх етапах лісозаготівельних робіт із занесенням та передачею інформації покладного (штабельного) обліку за допомогою новітніх інформаційних технологій для подальшого використання в бухгалтерському та управлінському обліку.

За метою, цільовим призначенням та методом організації внутрішній контроль поділяється на ревізію, тематичну перевірку, службове розслідування, внутрішній аудит. Ревізія – це система контрольних дій, які здійснюються за дорученням керівника суб'єкта господарювання аудиторською або ревізійною групою за діяльністю структурних підрозділів. Тематична перевірка – це система контрольних дій, спрямованих на вивчення однієї чи декількох сторін виробничої або господарсько-фінансової діяльності підприємств. Наприклад, перевірка збереженості лісових ресурсів і раціонального їх використання; забезпечення збереженості й раціонального використання обладнання; правильності розрахунків із робітниками і службовцями. Служ-

бове розслідування – це перевірка дотримання робітниками підприємства посадових обов'язків, а також нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини. Воно проводиться спеціальною комісією, яка створюється наказом керівника суб'єкта господарювання, у разі виявлення розкрадань, нестач, втрат і псування матеріальних цінностей, виготовлення бракованої продукції та в інших випадках [10]. Серед складових внутрішнього контролю значне місце посідає внутрішній аудит. Внутрішній аудит – це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах. Мета внутрішнього аудиту полягає в тому, щоб допомогти членам суб'єкта господарювання ефективно виконувати свої функції.

Внутрішній контроль лісових господарств спрямований на вирішення питань, пов'язаних із заготовлею лісопродукції, а саме питань правильності відображення операцій в обліку, перевірки достовірності розкриття інформації в облікових регістрах та у формах фінансової звітності, здійснення контролю за формуванням собівартості заготовленої деревини, створення умов для виконання матеріально відповідальними особами своїх обов'язків, забезпечення виконання норм лісозаготівель, виявлення фактів проведення незаконних рубок деревини.

**Висновки.** Результати проведених досліджень свідчать про те, що можливості контролю як функції управління використовуються сьогодні недостатньо. З огляду на ці проблеми та недоліки великого значення набуває розробка конкретних пропозицій та дієвих заходів щодо покращення функціонування внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах. Для посилення боротьби з нестачами і розкраданнями необхідно здійснювати внутрішньогосподарський контроль об'єднаними зусиллями всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерських служб. При цьому особливе значення має щоденний контроль дотримання норм заготівлі, зберігання та внутрішнього переміщення заготовленої деревини по окремих об'єктах підприємства. Підвищення ефективності контролю полягає не лише в його своєчасності, але й повноті операцій і процесів, розробленні внутрішніх стандартів контролю. Таким чином, застосування наведених методів в практичній діяльності, безсумнівно, забезпечить перетворення контролю із формальної констатації фактів і результатів діяльності підприємства на дієвий і ефективний засіб ефективного управління ним, тобто сприятиме якісному вирішенню практичних завдань щодо динамічного розвитку підприємств та його економічного зростання. Формування нової стратегії внутрішнього контролю на підприємствах лісового господарства стане запорукою їх ефективної діяльності та покращення стану лісового сектору національної економіки України загалом.

**Список літератури:**

1. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block\\_T1-2010.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf).
2. Данильчук Ю.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: сутність та шляхи вдосконалення / Ю.М. Данильчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/10\\_NPE\\_2010/Economics/63109.doc.html](http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/63109.doc.html).
3. Контроль і ревізія : [навч. посібник] / [Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга та ін.]. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 544 с.
4. Пантелєєв В.П. Аудит : [навч. посібник] / В.П. Пантелєєв. – К. : Професіонал, 2008. – 400 с.
5. Котляревська Н.С. Ліс як об'єкт фінансово-господарського контролю / Н.С. Котляревська // Сталій розвиток економіки. – 2010. – № 2. – С. 84–89.
6. Гоцуляк В.Д. Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства / В.Д. Гоцуляк // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 3(53). – С. 62–66.
7. Пелиньо Л.М. Екологічний аудит як вагомий інструмент підвищення ефективності діяльності підприємств лісового сектора економіки в умовах конкурентного середовища / Л.М. Пелиньо // Вісник національного лісотехнічного університету України. – 2007. – Вип. 17.8. – С. 54–59.
8. Методичні рекомендації з удосконалення системи ведення лісового господарства на основі запровадження лісової сертифікації / [А.І. Карпук, П.В. Кравець, С.В. Розвод. та ін.] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfmu.org.ua/files/Metodychni.pdf>.
9. Шавурська О.В. Інструментарій внутрішнього контролю на етапі лісозаготівлі / О.В. Шавурська // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2014. – Т. 19. – Вип. 2/6. – С.129–134.
10. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://pidruchniki.com/16400116/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/klasifikatsiya\\_vnutrishnogo\\_kontrolyu](http://pidruchniki.com/16400116/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/klasifikatsiya_vnutrishnogo_kontrolyu).
11. Калюга Є.В. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є.В. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 33. – С. 26–31.
12. Мурашко В.М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : [навч. посібник] / В.М. Мурашко, Т.М. Сторожук. – К. : Академія ДПС України, 2001. – 311 с.
13. Пшенична А.Ж. Аудит : [навч. посібник] / А.Ж. Пшенична. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 319 с.