МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Організація і методика системи внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0714-оа
спеціальності 071 Облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
_____ В.І. Трофанюк _____
Керівник_____ к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.
Рецензент к.н. з держ.упр., доцент Гончарова В.Г.

Запоріжжя – 2025

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Зав. кафедрою _____ Н.М. Проскуріна
«___»_____ 2025 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Трофанюку Владиславу Ігоровичу

1. Тема роботи: Організація і методика системи внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД»
керівник роботи Сейсебаєва Наталія Григорівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 25 березня 2025 року № 439-с.

2. Строк подання студентом роботи 25 листопада 2025 року

3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та фінансової звітності установи.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити історичні аспекти розвитку внутрішнього контролю; визначити економічну суть внутрішнього контролю та його елементи в системі управління підприємством; надати організаційно-економічну характеристику підприємства; ознайомитись з організацією та методикою внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД»; удосконалити методику внутрішнього контролю на підприємстві; узагальнити й систематизувати підходи щодо оцінки ефективності внутрішнього контролю в системі управління підприємством.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):кваліфікаційна робота містить 20 рис., 8 табл., і 1 формула.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Сейсебаєва Н.Г. доцент	05.08.2025 р.	05.08.2025 р.
2	Сейсебаєва Н.Г. доцент	09.09.2025 р.	09.09.2025 р.
3	Сейсебаєва Н.Г. доцент	03.10.2025 р.	03.10.2025 р.

7. Дата видачі завдання: 01 червня 2025 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2025	виконано
2.	Написання вступу	липень 2025	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2025	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2025	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2025	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2025	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2025	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	листопад 2025	виконано

Студент _____ В.І. Трофанюк
(підпис)

Керівник роботи _____ Н.Г. Сейсебаєва
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 146 с., 20 рис., 10 табл., 1 формулу, 14 додатків, 97 літературних джерел.

КОНТРОЛЬ, ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ, МЕТОДИКА, ЕФЕКТ, ЕФЕКТИВНІСТЬ, УПРАВЛІННЯ

Об’єктом дослідження є система внутрішнього контролю на підприємстві.

Цільова спрямованість даної кваліфікаційної праці полягає у формуванні теоретичного підґрунтя та підготовці прикладних пропозицій щодо модернізації концептуальних засад, організаційних аспектів та інструментарію внутрішнього контролю, що сприятиме інтенсифікації управлінських процесів та оптимізації функціонування суб’єктів господарювання

Методи дослідження – аналізу і синтезу, індукції та дедукції, логічного та ретроспективного аналізу, теоретичного узагальнення та порівняння, групування і порівняння, наукової абстракції та абстрактно-логічний метод, графічний та табличний методи, історичний і системний підходи.

Наукова значущість здобутих результатів базується на уточненні теоретичних засад та розробці прикладних рішень щодо модернізації організаційно-методичного інструментарію внутрішнього контролю в ПП «КРЕАТОР-БУД». До найбільш вагомих положень проведеного дослідження, які становлять його наукову новизну, належать:

вдосконалено:

– теоретичні основи внутрішнього контролю через уточнення його елементів, їх класифікації та сутності, що на відміну від існуючих, сприяло виявленню спеціальних функцій, властивих новим соціально-економічним

умовам господарювання;

– методику виявлення помилок та шахрайства за допомогою системи внутрішнього контролю шляхом визначення індикаторів та критеріїв їх ідентифікації, що, на відміну від існуючих, дасть можливість мінімізувати й контролювати вплив ризикоутворюючих факторів мікрорівня;

набули подальшого розвитку:

– обґрунтування передумов становлення й розвитку контролю та його внутрішньогосподарської складової, що дало змогу визначити і сформувати

– періодизацію становлення та розвитку внутрішнього контролю;

– тлумачення понятійно-категоріального апарату в частині трактування поняття «внутрішній контроль», на відміну від існуючих, шляхом синтезу системного, процесного і функціонального підходів та обґрунтування місця внутрішнього контролю в системі управління господарською діяльністю підприємства;

– методика внутрішнього контролю на основі уточнення та узагальнення методичних підходів щодо його здійснення, яка, на відміну від інших, побудована за основними господарськими процесами підприємства (придбання оборотних і необоротних активів, виробництво та реалізація виробів).

Впровадження у практичну діяльність розроблених автором пропозицій дозволить гарантувати високу результативність контрольного середовища організації. Це, своєю чергою, виступає чинником зміцнення конкурентних позицій на ринку, а також створює передумови для стабільного покращення ключових фінансових індикаторів, зокрема прибутковості, ліквідності та загальної фінансової стійкості суб’єкта господарювання.

SUMMARY

Qualifying work conteince: 146 p., 20 fig., 8 tab/, 1 formula, 14 appendices, 97 references.

CONTROL, DOMESTIC CONTROL, METHOD, EFFECT, EFFICIENCY, MANAGEMENT

The object of research is the system of internal control at enterprises.

The purpose of the qualification work is to substantiate the theoretical foundations and develop practical recommendations for improving the theory, organization and methods of internal control for improving the efficiency of enterprise management.

Methods of research – analysis and synthesis, induction and deduction, logical and retrospective analysis, theoretical generalization and comparison, grouping and comparison, scientific abstraction and abstract-logical method, graphical and tabular methods, historical and system approaches.

The scientific novelty of the obtained results is to substantiate and deepen the theoretical foundations and to develop practical recommendations for improving the organization and methods of internal control of PRIVATE ENTERPRISE «CREATOR-BUD». The main theoretical and practical results of the research, which determine its scientific novelty, are as follows:

improved:

– the theoretical basis of internal control through the clarification of its elements, their classification and essence, which, unlike the existing, contributed to the identification of special functions inherent in the new socio-economic conditions of management;

– a method for detecting errors and fraud through the system of internal control by defining indicators and criteria for their identification, which, unlike

existing ones, will enable to minimize and control the influence of risk-generating factors at the micro level;

got further development:

– substantiation of the preconditions for the establishment and development of control and its internal economic component, which made it possible to define and form periodization of the formation and development of internal control;

– interpretation of the conceptual-categorical apparatus in the part of the interpretation of the concept of "farm control", in contrast to existing ones, by synthesis of systemic, process and functional approaches and substantiation of the place of internal economic control in the system of management of economic activity of the enterprise;

– the method of internal control on the basis of refinement and generalization of methodical approaches to its implementation, which, unlike the others, is based on the main economic processes of the enterprise (acquisition of negotiable and non-negotiable assets, production and sales of products).

The practical application of the recommendations proposed by the author will ensure the high efficiency of the system of internal control of the business entity, increase its competitiveness in the market and promote stabilization and / or growth of indicators of profitability, solvency, financial condition.

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

КК – Кримінальний кодекс

ГКУ – Господарський Кодекс України

ВГК – внутрішній контроль

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

СРСР – Союзу Радянських Соціалістичних Республік

COSO – Комітет спонсорських організацій

AICPA – Американський інститут дипломованих суспільних бухгалтерів

ААА – Американська асоціація бухгалтерів

ІІА – Інститут внутрішніх аудиторів

ІМА – Інститут фахівців з управлінського обліку

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

МСУЯ – Міжнародні стандарти управління якості

абс. – абсолютне

і т.п. – і тому подібне

ст. – століття

н.е. – наша ера

тис. грн. – тисяч гривень

р. (рр.) – рік (років)

гр. – графа

ряд. – рядок

% – відсотки

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
РЕФЕРАТ
SUMMARY
СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ
ВСТУП …… 11
РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ
1.1 Історичні аспекти становлення та розвитку внутрішнього контролю……..... 17
1.2 Економічна природа внутрішнього контролю та його функціональне призначення ……..... 32
1.3 Внутрішній контроль як система: структура, принципи та механізм функціонування ……..... 44
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПП «КРЕАТОР-БУД»
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства…… 63
2.2 Організація внутрішнього контролю на підприємстві……..... 71
2.3 Реалізація методики внутрішнього контролю господарських процесів ……... 78
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПП «КРЕАТОР-БУД»
3.1 Організація дієвого внутрішнього контролю на підприємстві…… 89
3.2 Удосконалення методичного забезпечення внутрішнього контролю на підприємстві…… 107
3.3 Оцінка ефективності внутрішнього контролю в системі управління підприємством……. 117
ВИСНОВКИ……..… 132

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ …….. 137
ДОДАТОК А Підходи до визначення сутності поняття «контроль»..….. 147
ДОДАТОК Б Підходи до визначення поняття «внутрішній контроль»… 148
ДОДАТОК В Розгляд поняття «внутрішній контроль»…….. 149
ДОДАТОК Д Сучасні концепції внутрішнього контролю……..... 151
ДОДАТОК Е Підходи до визначення системи внутрішнього контролю… 153
ДОДАТОК Ж Оцінка ризиків на прикладі процесів……... 154
ДОДАТОК И Проєкт Положення про підрозділ внутрішнього контролю 155
ДОДАТОК К Проєкт Посадової інструкції внутрішнього контролера…. 160
ДОДАТОК Л План роботи підрозділу внутрішнього контролю ПП «КРЕАТОР-БУД»…… 162
ДОДАТОК М Етапи здійснення перевірок підрозділом внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД»…….. 163
ДОДАТОК Н Визначення понять «ефект» та «ефективність» у наукових джерелах……. 166
ДОДАТОК П Види ефективності, які виокремлюються різними вченими……. 168
ДОДАТОК Р Анкета оцінки внутрішнього контролю, яка використовується АФ «Аксьонова та партнери GGI»……..... 169

ВСТУП

Трансформація соціально-економічних відносин та поглиблення інтеграційного вектора України до Європейського Співтовариства ставлять нові вимоги до результативності функціонування вітчизняних підприємств. Адаптація до динамічних умов господарювання, спричинених глобальними кризовими явищами, потребує від управлінських систем високої гнучкості, чутливості до внутрішніх та зовнішніх детермінант, а також вчасного нівелювання ризиків відповідно до стратегічних пріоритетів організації. У контексті інтенсифікації євроінтеграції та подолання макроекономічної нестабільності, саме система внутрішнього контролю має забезпечити менеджмент якісним інформаційним підґрунтям для прийняття виважених управлінських рішень.

Завдяки функціонуванню внутрішнього контролю досягається правомірність здійснення господарських операцій, гарантується цілісність ресурсного потенціалу підприємства, мінімізується вплив деструктивних чинників та оптимізуються ключові бізнес-процеси. Проте результати моніторингу поточної практики свідчать про критичну потребу в модернізації цієї управлінської ланки. Головною проблемою залишається низька оперативність: контрольні дані надходять до управлінського апарату з суттєвим часовим лагом, що унеможливлює вчасне коригування діяльності та превентивне запобігання фінансовим втратам.

Фундаментальні теоретичні засади та практичні аспекти розбудови систем внутрішнього контролю висвітлені у наукових доробках відомих вітчизняних фахівців. Зокрема, вагомий внесок у формування методологічного базису та організаційних механізмів контрольної діяльності зробили такі українські дослідники, як: І. І. Бабіч, Т. А. Бутинець, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Р. М. Воронко, З. В. Гуцайлюк, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Н. Л. Жук, Є. В. Калюга, Г. Г. Кірейцев,

М. В. Кужельний, Н. П. Кузик, П. О. Куцик, В. Ф. Максімова, Л. Г. Медвідь, Л. В. Нападовська, В. О. Озеран, В. П. Пантелеєв, М. С. Пушкар, К. І. Редченко, Л. В. Рибалко, І. Б. Садовська, В. О. Шевчук та інші представники національної обліково-аудиторської школи.

Поряд із цим, специфічні питання функціонування контрольних систем та інтеграції їх у загальну теорію управління знайшли своє відображення у працях класиків зарубіжної економічної думки та сучасних іноземних фахівців, серед яких: Е. А. Аренс, Дж. К. Лоббек, Дж. К. Робертсон, А. Файоль, Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен тощо.

Попри те, що у згаданих наукових працях ґрунтовно розглянуто ключові теоретико-прикладні аспекти функціонування внутрішнього контролю в системі менеджменту, значна частина питань все ще потребує комплексного вирішення.

Брак уніфікованих організаційно-методичних підходів до розбудови контрольного середовища, стрімке зростання його стратегічної ролі в оптимізації управління сучасним бізнесом, а також результати детального аналізу існуючих практичних труднощів визначили вибір напряму дослідження та підтвердили актуальність теми кваліфікаційної роботи.

Ключовою метою праці є поглиблення теоретичного фундаменту та розробка прикладного інструментарію щодо вдосконалення методології та організації внутрішнього контролю, що забезпечить зростання загальної ефективності управлінських процесів на підприємствах.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано такі завдання:

– дослідити становлення і розвиток контролю та його внутрішньогосподарської складової в процесі еволюції суспільно-економічних відносин для виокремлення його історичних етапів та вдосконалення теоретичних основ;

– визначити й конкретизувати економічну сутність та місце внутрішнього контролю в системі управління підприємством через

взаємозв’язок його функцій задля подальшого окреслення мети і значення в сучасних умовах господарювання;

– уточнити склад елементів внутрішнього контролю з метою виявлення спеціальних функцій, властивих новим соціально-економічним умовам господарювання;

– здійснити оцінку впливу ризикоутворюючих факторів на діяльність підприємств з метою забезпечити своєчасне їх виявлення системою внутрішнього контролю;

– уточнити й узагальнити підходи до методики внутрішнього контролю задля визначення напрямів їх удосконалення;

– розробити рекомендації щодо організації внутрішнього контролю на підприємствах з виокремленням етапів його здійснення;

– удосконалити інформаційне та регулятивне забезпечення внутрішнього контролю шляхом розробки регламентів та робочих документів;

– удосконалити методику виявлення помилок і шахрайства за допомогою системи внутрішнього контролю шляхом визначення індикаторів та критеріїв їх ідентифікації;

– узагальнити й систематизувати підходи щодо оцінки ефективності внутрішнього контролю для посилення його значимості як функції управління.

Об’єктом дослідження є система внутрішнього контролю на підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних положень внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД».

Методологічну основу кваліфікаційної роботи становить комплекс загальнонаукових та специфічних прийомів пізнання. Завдяки системному поєднанню історичного підходу, методів дедукції, індукції та теоретичного узагальнення було розкрито генезис внутрішнього контролю та уточнено

його категоріальну сутність. У процесі вивчення прикладних аспектів методики та організації контрольних заходів використовувався інструментарій соціологічного дослідження, зокрема опитування та анкетування фахівців.

Місце внутрішнього контролю в загальній структурі менеджменту, а також його функціональна взаємодія з підсистемами аналізу, планування та стратегічного управління були визначені на основі системного аналізу, порівняльного підходу та методу наукової абстракції. Застосування синтетичних та аналітичних методів у поєднанні з компаративним аналізом дозволило сформувати авторський підхід до побудови системи внутрішнього контролю. Удосконалення методичного апарату перевірки ґрунтувалося на використанні групування, синтезу та логічного узагальнення. Регламентація контрольних процедур досліджувалася із залученням інструментів структурного аналізу та дедуктивної логіки.

Емпіричною основою дослідження та джерелом фактичних даних для апробації результатів виступило ПП «КРЕАТОР-БУД» (м. Тернопіль).

Наукова новизна здобутих результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці прикладного інструментарію щодо модернізації організаційної структури та методичного апарату внутрішнього контролю в ПП «КРЕАТОР-БУД». До найбільш вагомих результатів дослідження, що становлять наукову новизну та виносяться на захист, належать такі:

удосконалено:

– теоретичні основи внутрішнього контролю через уточнення його елементів, їх класифікації та сутності, що на відміну від існуючих, сприяло виявленню спеціальних функцій, властивих новим соціально-економічним умовам господарювання, з метою своєчасного реагування на відхилення, недопущення виникнення негативних явищ у процесі господарювання та сприяння досягненню цілей діяльності підприємства;

– організацію внутрішнього контролю шляхом виокремлення відповідних етапів, розроблених з урахуванням недоліків, виявлених завдяки

опитуванню і анкетуванню, та соціально-економічних умов, що сприятиме чіткому плануванню, здійсненню внутрішнього контролю і прийняттю своєчасних управлінських рішень;

– інформаційне та регулятивне забезпечення внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД» шляхом розробки регламентів та робочих документів, що дасть змогу підвищити рівень організації внутрішнього контролю та забезпечить систему управління своєчасною і достатньою зворотною інформацією відповідно до поставлених завдань;

– методику виявлення помилок та шахрайства за допомогою системи внутрішнього контролю шляхом визначення індикаторів та критеріїв їх ідентифікації, що, на відміну від існуючих, дасть можливість мінімізувати й контролювати вплив ризикоутворюючих факторів мікрорівня;

отримали подальший розвиток:

– обґрунтування передумов становлення й розвитку контролю та його внутрішньогосподарської складової, що дало змогу визначити і сформувати періодизацію становлення та розвитку внутрішнього контролю, на відміну від існуючих, відповідно до формацій та з урахуванням впливу соціально-економічних відносин, що сприяло поглибленню теоретичних положень здійснення внутрішнього контролю на сучасних підприємствах та визначенню його ролі й місця в системі контролю;

– тлумачення понятійно-категоріального апарату в частині трактування поняття «внутрішній контроль», на відміну від існуючих, шляхом синтезу системного, процесного і функціонального підходів та обґрунтування місця внутрішнього контролю в системі управління господарською діяльністю підприємства, що дало можливість ідентифікувати його інформаційно-комунікаційні зв’язки з іншими інформаційними підсистемами, зокрема, бухгалтерським обліком, плануванням (бюджетуванням) та економічним аналізом, що й стало основою для його організації;

– методика внутрішнього контролю на основі уточнення та

узагальнення методичних підходів щодо його здійснення, яка, на відміну від інших, побудована за основними господарськими процесами підприємства (придбання оборотних і необоротних активів, виробництво та реалізація виробів), а також передбачає здійснення контролю за такими формами: попередній, поточний і наступний;

– підхід щодо оцінки ефективності внутрішнього контролю для посилення його як функції управління, що дасть можливість визначити доцільність його функціонування на підприємстві.

Практична значущість отриманих результатів. Імплементація авторських рекомендацій у господарську діяльність дозволить сформувати високоефективне контрольне середовище, що стане підґрунтям для зміцнення ринкових позицій підприємства. Це сприятиме стабілізації фінансового стану та забезпечить позитивну динаміку показників рентабельності, ліквідності й платоспроможності.

Апробація результатів дослідження. Ключові положення та висновки кваліфікаційної роботи були представлені до обговорення та отримали схвалення на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг роботи. Дипломна робота включає вступ, три логічно послідовні розділи, загальні висновки, список використаних джерел та додатки. Повний обсяг основного тексту дослідження становить 139 сторінок.

РОЗДІЛ 1
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

1.1 Історичні аспекти становлення та розвитку внутрішнього контролю

Ключовим орієнтиром функціонування будь-якого суб'єкта господарювання є задоволення ринкового попиту, що виступає фундаментом для максимізації фінансових результатів. Досягнення цієї мети безпосередньо залежить від якості системи менеджменту та її безперервної модернізації, що неможливо без інтеграції та належної організації внутрішнього контролю. В умовах сучасної економічної турбулентності та макроекономічної нестабільності, наукове обґрунтування та практичне впровадження контрольних механізмів стають об'єктивною необхідністю для виживання та розвитку бізнесу.

Еволюція внутрішнього контролю відбувається паралельно з трансформацією суспільних та економічних відносин. Вивченню цієї проблематики присвячена значна кількість наукових доробок таких провідних фахівців, як Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, І. К. Дрозд, М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, В. М. Кужельний, М. Ф. Максимова, Л. В. Нападовська, В. П. Пантелеєв, В. О. Шевчук та інших представників економічної думки.

Більшість дослідників зосереджували свою увагу на дефініціях, методологічних засадах та методиках здійснення контрольних процедур. Проте, побудова по-справжньому раціональної та життєздатної системи внутрішнього контролю, як і прогрес цієї галузі знань, вимагають глибокого аналізу історичних етапів її становлення та ретроспективного огляду розвитку.

Аналіз ретроспективних аспектів виникнення та еволюції внутрішнього контролю має фундаментальне значення, оскільки глибоке розуміння генезису цієї категорії дозволяє ефективно розв’язувати сучасні проблеми, пов’язані з оптимізацією організаційних та методичних засад контрольної діяльності.

Дослідження історичної трансформації внутрішнього контролю потребує послідовного застосування ретроспективного підходу, адже розвиток контрольних функцій є невід’ємною частиною загальноекономічного історичного процесу. Історичний поступ відбувається в межах різних соціальних епох, під впливом географічних факторів, у межах специфічних цивілізаційних та культурних моделей, що супроводжуються зміною рівнів технологічного прогресу та розвитку продуктивних сил суспільства. Крім того, кожна історична епоха характеризувалася пануванням певної ієрархії цінностей, релігійних догм та ідеологічних парадигм.

Відтак, критичною умовою дослідження еволюції внутрішнього контролю є врахування комплексу детермінант – як безпосередніх, так і опосередкованих. До них належать передусім система суспільних та економічних відносин, притаманних конкретним історичним періодам. Оскільки сучасна архітектура внутрішнього контролю є результатом нашарування досвіду різних епох та національних особливостей окремих держав, під час аналізу етапів його становлення необхідно виокремити специфічні характеристики, притаманні кожному конкретному часовому проміжку.

Ключовим аспектом ретроспективного аналізу внутрішнього контролю є наукове обґрунтування періодизації цього історичного процесу. Сучасна економічна думка пропонує розмаїття підходів до визначення етапів розвитку контролю, кожен з яких має право на існування. На наше переконання, наявність різних класифікацій зумовлена специфікою обраних дослідниками критеріїв диференціації історичної дійсності, попри єдність

загальносвітового вектора розвитку людства.

Періодизація еволюції контролю є інструментом систематизації, що полягає в умовному розмежуванні історичного поступу на конкретні хронологічні відрізки. Специфіка кожного періоду зумовлюється обраним базисом (критерієм) поділу. У наукових пошуках дослідники виокремлюють етапи, що ідентифікуються за низкою ознак: трансформацією складу об'єктів та суб'єктів контролю, ускладненням контрольних завдань та появою інноваційних методичних прийомів.

Критичний огляд існуючих підходів до періодизації показав, що вчені пропонують відмінні за кількістю та назвами етапи, що не свідчить про їхню помилковість. Така варіативність пояснюється фокусуванням уваги авторів на різних історичних аспектах становлення контрольної функції. З'ясовано, що розбіжності у поглядах зумовлені вибором різних домінантних критеріїв: від глобальних економічних зрушень та галузевих особливостей виробництва до трансформації типів мислення, способів комунікації та суспільно-економічних формацій. Отже, розробляючи авторську періодизацію становлення та розвитку внутрішнього контролю, ми вважаємо за необхідне враховувати багатогранність цієї категорії – як управлінської функції, невід'ємного елемента системи обліку та самостійної галузі наукових знань.

Здійснюючи ретроспективний аналіз еволюції внутрішнього контролю, ми вважаємо за доцільне взяти за основу концепцію суспільно-економічних формацій. Даний підхід передбачає розмежування історичного поступу на п'ять ключових етапів: первіснообщинний, рабовласницький, феодальний, капіталістичний та соціалістичний (комуністичний). Кожна з цих формацій визначається специфічною системою виробничих відносин. У межах цього підходу категорія «формація» характеризує конкретний ступінь суспільного прогресу, детермінований панівним способом виробництва матеріальних благ та типом економічних взаємозв'язків. З огляду на це, ми вбачаємо за необхідне простежити трансформацію контрольних функцій крізь призму послідовної зміни суспільних ладів.

Генезис контролю припадає на епоху первіснообщинного ладу. Колективний характер праці та переважання суспільної власності на знаряддя виробництва стали передумовами формування зачаткових (примітивних) форм нагляду. На цьому етапі контроль мав переважно кількісно-якісний характер і був зосереджений на обліку наявних ресурсів: поголів'я худоби, земельних угідь, а також процесів накопичення та розподілу харчових запасів. Оскільки будь-яка усвідомлена господарська активність індивіда передбачає оцінку результату, елементи контролю були іманентно присутні у людській діяльності з моменту виникнення перших форм первісного господарювання.

У період існування рабовласницького ладу ми знаходимо перші писемні згадки про застосування одного з методів фактичного контролю – інвентаризації. При I і II династіях у Стародавньому Єгипті (3400-2980 рр. до н. е.) через кожних два роки проводилися інвентаризації рухомого і нерухомого майна. Важливим моментом було щоденне виведення залишків. Виведення щоденних залишків було можливим за рахунок невеликих об'ємів господарської діяльності.

Еволюція товарного обміну та виникнення грошового еквівалента стали каталізаторами диференціації фінансового контролю як специфічного напряму наглядової діяльності. Це зумовило появу принципово нового об'єкта перевірки — грошових активів, що потребували особливих методів обліку та верифікації.

Кардинальна трансформація суспільно-економічного базису ознаменувала перехід до рабовласницької формації, де панівну роль відігравала приватна власність. У цей період об'єктами власності та безпосереднього управління з боку рабовласника стають не лише засоби виробництва, а й самі раби як основна жива робоча сила. Такі зміни в структурі власності зумовили необхідність формування жорстких механізмів контролю за використанням людських та матеріальних ресурсів, а також за результатами їхньої експлуатаці».

Розвиток будівництва, сільського господарства та інших галузей потребував ускладнення методики контролю та сприяв здійсненню внутрішнього контролю в цих напрямках діяльності і, в свою чергу, утворенню суб'єкта контролю – спеціальних комісій.

Жорсткий характер перших організаційних форм контрольної діяльності свідчить про його здійснення за принципом єдиновладдя. Тобто контроль здійснювався пануючою державною владою (наприклад, в Індії – цар, який був головним фінансовим контролером у державі, головою фіскальної адміністрації, верховним суддею, в Стародавньому Китаї – імператор, а органи контролю очолювали старійшини) і в VIII ст. до н.е. набув законодавчого закріплення, а відносини, що виникли, регулювалися кодексом фінансового і торгового права Бокхориса. Із VII століття до н. е. у Римській імперії контрольні функції здійснювалися спеціальними службовцями (куратори, прокуратори, квестори).

Становлення первинних форм внутрішнього контролю чітко простежується у Давній Греції, де вже функціонувала розгалужена система суб'єктів нагляду. На загальнодержавному рівні ключовим контрольним органом виступала Рада п'ятисот (Буле), уповноважена здійснювати моніторинг фінансової діяльності всіх державних посадовців через процедуру публічного заслуховування їхніх звітів.

На рівні приватного господарювання набула поширення специфічна практика «аудіювання» або «прослуховування» бухгалтерів. Власники капіталу, які залучали професійних управлінців задля максимізації прибутку, делегували повноваження контролерам, чиїм основним обов'язком була перевірка усних звітів підзвітних осіб. Таким чином, масштабування економічної активності та природне прагнення власників до збереження майна зумовили трансформацію об'єктної бази контролю: на цьому етапі вона охоплювала не лише матеріальні цінності, а й безпосередню діяльність менеджерів різних рівнів управління.

Проаналізувавши розвиток контролю за рабовласницького ладу, можна

зробити висновок, що активно здійснювався державний контроль. Метою контролю виступало прослідковування руху цінностей, порівняння фактичних даних з документальними та виявлення відхилень (нестач). Основною функцією, яку виконував контроль на той час, була захисна, а предметом виступала діяльність господарств.

На початку феодального ладу контроль в країнах Європи здійснювався переважно на державному рівні. Суб'єктами контролю виступали органи державного аудиту, які мали статус королівських, та Рахунковий суд – у Франції; вищий орган парламентського контролю – в Англії. При цьому можна спостерігати пряму залежність контролюючих органів, їх підпорядкованості та функцій від системи управління в країні.

Внаслідок розвитку товарного виробництва в XIII ст. в Англії відбулося зародження одного з методів фактичного контролю – опитування, а також урізноманітнення суб'єктів та об'єктів контролю.

Піднесення торгівлі на території України у XIII ст. було зумовлене зростанням міст та розвитком ремесел. Саме ці події сприяли розвитку внутрішнього контролю на приватному рівні, спонукаючи ремісників контролювати виробництво і збут своїх товарів. Внаслідок таких економічних змін відбувався розвиток зовнішньої торгівлі, поширення ярмарків, розширення оптової торгівлі, що сприяло укладенню контрактів на поставку товарів у великих розмірах і зумовлювало розвиток контролю на приватному рівні. З метою збереження своєї власності та отримання доходів у повному обсязі здійснювався контроль за своєчасним виконанням даних контрактів.

Саме такі події на території України стали основним моментом для подальшого розвитку внутрішнього контролю у XVI–XVII ст., який відбувався в умовах товарно-грошових відносин внаслідок розвитку міського і сільського ремесел. Збільшення кількості цехів та їх розширення сприяло появі внутрішнього нормативного документу, який мав контрольний характер, цехового статуту, відповідно до якого об'єктами контролю

виступали кількість годин робочого дня, розмір плати підмайстрів і учнів, строки учнівства, кількість сировини, що закуповувалась. Варто зазначити, що внаслідок економічних факторів, які склалися на той час, відбулося поширення контролю з ініціативи власника на землях сучасної України.

Занепад феодальної системи став передумовою утвердження капіталістичної моделі суспільних відносин. Економічний базис капіталізму ґрунтувався на приватній власності буржуазії на засоби виробництва, проте, на відміну від попередніх епох, найманий робітник отримав особисту свободу та статус вільного суб'єкта ринку праці. Подальша концентрація капіталу дозволила власникам делегувати функції операційного менеджменту професійним керівникам (управлінцям).

Такий розподіл функцій власності та управління спровокував виникнення класичного конфлікту інтересів: інвестори (власники) прагнули до максимізації капіталу та прибутку, тоді як менеджери, маючи доступ до владних повноважень, нерідко вдавалися до викривлення звітності задля власної вигоди. У зв'язку з цим, потреба у забезпеченні власників об'єктивними та достовірними даними про реальний стан справ на підприємстві набула критичного значення. Саме цей запит на інформаційну прозорість став потужним стимулом для системного розвитку контролю як самостійної галузі наукових знань

Варто зауважити, що досить тривалий час контроль розглядався лише як функція бухгалтерського обліку.

Підтвердженням цього також є, що Д. Маса вважав бухгалтерію контрольним органом і висловлювався за повну її незалежність від адміністрації. Разом з тим, на нашу думку, контроль є функцією управління, що відмітив вчений Н. М. Бедфорд аж у XX ст. сказавши, що для цілей контролю потрібен бухгалтерський облік, а не навпаки. Першим, хто на відміну від його попередників, відокремив контроль від обліку, був економіст і соціолог зі світовим ім'ям Жан Фурастьє. Він відзначив, що облік і контроль не тотожні, оскільки облік вимагає реєстрації, а контроль повинен

показати її правильність та достовірність [17].

Саме у даному суспільному ладі подальший розвиток отримав метод документального контролю – перевірка бухгалтерських проводок. Підтвердженням цього є те, що німецький бухгалтер В. Швайкер велику увагу приділяв звірці бухгалтерських записів, вказував конкретні способи і строки таких звірок, розробив правила перевірки бухгалтерських книг [4, с. 205].

Під дією трансформаційних процесів у суспільних відносинах суттєво переглядається цільова спрямованість контролю. Як слушно зазначає Ф. Вілла, пріоритетом стає не лише фізичне збереження активів, а й результативність їх експлуатації. Автор наголошує, що вектор контрольної діяльності має зміщуватися у бік пошуку внутрішніх резервів підприємства та забезпечення принципу економічності — досягнення максимальних фінансових і виробничих показників за умови мінімізації ресурсних витрат.

Також про урізноманітнення об’єктів внутрішнього контролю можна зробити висновок із праці німецького вченого Е. Шмаленбаха, який зазначав, що контролю з боку бухгалтерії підлягають внутрішньогосподарські процеси, борги та зобов’язання.

Збільшення уваги до контролю, як науки, у період капіталістичного ладу вплинуло і на виокремлення видів контролю, а саме, залежно від часу його проведення. Як зазначає Ф. Беста, контроль може бути організований до, під час і після виникнення дій, які здійснюються на підприємстві, і відповідно, ділить контроль на попередній, поточний та наступний.

Внаслідок розширення торгової системи, збільшення кількості підприємств виникала потреба у вдосконаленні системи внутрішнього контролю. Така ситуація спонукала багатьох вчених до дослідження складових внутрішнього контролю, як науки.

Домінуюча на початкових етапах капіталістичного розвитку концепція, згідно з якою контроль розглядали лише як допоміжний елемент обліку, згодом трансформувалася під потужним тиском соціально-економічних змін.

Саме цей період став переломним у контексті функціонального розмежування: контроль відокремився від облікової системи, набувши ознак самостійної діяльності. У межах цієї диференціації статус науково обґрунтованої категорії отримав внутрішній контроль, який відтепер почали трактувати не як арифметичну перевірку, а як фундаментальну функцію управління організацією.

Соціально-економічні трансформації кінця XIX – початку XX ст. стали каталізатором становлення внутрішнього контролю як повноцінної наукової дисципліни. У цей період відбулося суттєве розширення та деталізація його категоріального апарату: уточнено предмет і об’єкти, визначено коло суб’єктів, сформульовано фундаментальні принципи та функції, а також розроблено систему методів фактичної та документальної перевірки.

Інтенсифікація товарно-грошового обміну та зростаючий попит власників капіталу на достовірну інформацію щодо життєздатності бізнесу змінили ключові цілі контрольних заходів. Це призвело до функціональної диференціації внутрішнього контролю на адміністративний, технологічний (технічний), бухгалтерський та самоконтроль. Паралельно із цим сформувалася класична часова класифікація контрольних процедур, яка передбачає їх поділ на превентивний (попередній), оперативний (поточний) та ретроспективний (наступний).

Враховуючи те, що Україна входила до складу Союзу Радянських Соціалістичних Республік (далі – СРСР), то на виникнення та розвиток внутрішнього контролю в Україні мали вплив особливості як суспільних, так і економічних відносин, які існували у різні часи в СРСР. У період, коли країни західної Європи перейшли до капіталістичної формації, то в республіках колишнього СРСР був перехід від феодальної формації до командно-адміністративної економіки, одною з основних позицій якої була суспільна власність на засоби виробництва, яка замінила собою приватну власність [51].

Специфіка економічного устрою радянського періоду полягала у

неможливості функціонування будь-яких господарських процесів поза межами всеохоплюючого нагляду, що зумовило жорстку державну регламентацію всієї економічної діяльності. За таких умов науковий пошук був зосереджений на розвитку теорії державного контролю та його ключового галузевого відгалуження — відомчого контролю.

Яскравим підтвердженням глибокої інституціалізації цього напряму стало функціонування «Вісника державного контролю». Це видання слугувало платформою для системного вивчення методології ревізійної діяльності, розробки технік документальної перевірки та впровадження механізмів превентивного (попереднього) контролю. Крім того, на сторінках часопису здійснювався аналіз історичного досвіду контрольних органів дореволюційного періоду, проводився компаративний аналіз систем нагляду в країнах з ринковою економікою та поширювалися кращі тогочасні практики організації контрольно-ревізійної роботи.

Незважаючи на принципові розбіжності у векторі спрямованості, цільових орієнтирах, завданнях та складі суб’єктів внутрішнього і відомчого контролю, слід визнати вагомий внесок радянського періоду у формування методичного фундаменту. Саме в цей час було розроблено ґрунтовний інструментарій та деталізовані методичні рекомендації щодо здійснення перевірок, які стали базисом для подальшого розвитку процедурного забезпечення контрольної діяльності.

За період командно-адміністративної економіки, крім державного та відомчого контролю, виник такий вид контролю, як робочий (громадський), існування якого не спостерігалося в інших державах світу. Також розрізняли такі види контролю, як економічний, фінансовий та державний адміністративний. І тільки в кінці 80-х рр. в СРСР виник аудиторський контроль, що був своєрідним незалежним позавідомчим фінансовим контролем і значно вплинув на розвиток науки про контроль. Хоча за кордоном аудит існував вже давно.

Варто відзначити, що спочатку метою контролю в СРСР вважали

тільки збереження власності, проте згодом метою контролю стає встановлення відповідності господарської діяльності інтересам держави, пізніше – основною метою контролю став контроль за виконанням завдань п’ятирічних планів. Із розширенням мети контролю урізноманітнювали об’єкти та суб’єкти контролю. Об’єктами контролю були процеси виробництва і розподілу продуктів, обліково-планові завдання, що підлягали виконанню, а також будь-які інші економічні завдання і розрахунки. Згодом об’єктами контролю стали не тільки самі цінності, процес їх створення і руху, але і діяльність виконавців, людей, що відповідали за доручену ним роботу, за довірені ним цінності, а також економічна ефективність деяких видів продукції.

У результаті аналізу системи контролю, яка існувала в період командно-адміністративної економіки, можна зробити висновок, що дотримувалися такі принципи при здійсненні контролю: всеосяжності, системності, відповідальності, регулярності та оперативності, науковості, плановості, дієвості. Варто також зазначити, що контроль в основному здійснювався за допомогою ревізій та перевірок.

Отже, в період командно-адміністративної економіки, за часів функціонування єдиного народногосподарського комплексу, в економіці все було монополізовано державою. Тобто підприємства являли собою низову організаційно-структурну ланку єдиного державно-власницького комплексу, де все підлягало контролю [6].

Здобуття Україною незалежності, і, як наслідок, зміна суспільного ладу та проведення приватизації, підвищення ролі автоматизації та інформації сприяли розвитку науки про внутрішній контроль.

У той час, коли Україна тільки перейшла до капіталістичної формації, в країнах західної Європи та у США вже активно розвивався внутрішній контроль на тлі соціально-орієнтованої економіки в частині капіталістичної формації. Адже в умовах стрімкого розвитку ринкових відносин і загострення конкуренції вагомого значення набув пошук перспективних

шляхів підвищення конкурентоспроможності підприємств та їх соціальної відповідальності не лише перед партнерами, інвесторами та кредиторами, а перед суспільством в цілому. Що, в свою чергу, сприяло формуванню нових засад щодо внутрішнього контролю та вдосконаленню їх.

Ряд гучних міжнародних корупційних скандалів, що сколихнули США в середині 1970-х років, зумовили критичну необхідність посилення контрольних механізмів. Як відповідь на ці виклики, у 1985 році за ініціативи приватного сектору та за сприяння Національної комісії з питань протидії шахрайству у фінансовій звітності (відомої як Комісія Тредвея) було засновано Комітет спонсорських організацій (COSO). Ця інституція була створена та отримала фінансову підтримку від п’яти провідних професійних об’єднань США: Американського інституту сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA), Американської асоціації бухгалтерів (AAA), Міжнародної асоціації фінансових керівників (FEI), Інституту внутрішніх аудиторів (IIA) та Інституту фахівців управлінського обліку (IMA). Діяльність COSO була зосереджена на глибокому аналізі систем внутрішнього контролю, що в результаті дозволило сформувати цілісну концептуальну модель та розробити уніфіковані рекомендації щодо побудови ефективних систем внутрішнього нагляду на підприємствах.

У вересні 1992 року були закладені основи сучасного внутрішнього контролю – COSO опубліковано доповідь на тему «Концептуальні основи внутрішнього контролю» (Internal Control–Integrated Framework, яка була редагована та перевидана у 1994 році, але робота над якою ведеться й досі. В даній праці було розглянуто сутність внутрішнього контролю, а також його модель, в порівнянні з якою підприємства та організації могли б оцінити власні системи та удосконалити їх [94]. Згідно опитування журналу «Фінансовий директор», проведеному в 2006 році, 82% опитуваних стверджували, що вони використовують модель внутрішнього контролю, запропоновану COSO.

У жовтні 2004 р. була видана нова розробка COSO – «Концептуальні

основи управління ризиками організацій» (Enterprise Risk Management–Integrated Framework), що об'єднала в собі як компоненти системи внутрішнього контролю, так і компоненти системи управління ризиками [89]. Вони слугували основою для розробки інших моделей ризику і контролю організаціями аналогічними COSO, консультаційними фірмами в інших країнах світу. Це, на нашу думку, було досить важливим кроком на шляху розвитку науки про внутрішній контроль.

Вагомі зміни щодо внутрішнього контролю відбулися і в законодавстві незалежної України. Законом України «Про господарські товариства» з 1991р. та Господарським Кодексом були передбачені основні положення щодо контролюючих органів товариств, ревізійної комісії, контролю діяльності правління, контролю за діяльністю директора тощо [68].

Наступним кроком було прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» та Закону України «Про Державну контрольно-ревізійну службу» у 1993 р. У 2000 році до останнього із цих законів було внесено зміни, які передбачали, що одним із об'єктів державного фінансового аудиту є перевірка та аналіз правильності функціонування системи внутрішнього контролю.

Суттєвим імпульсом для подальшої еволюції внутрішнього контролю в Україні стало реформування національної системи бухгалтерського обліку, зокрема прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей нормативний акт заклав правовий фундамент організації облікових процесів, визначив засади контролю та чітко окреслив межі відповідальності керівництва за фінансово-господарську діяльність.

Визначальну роль у становленні внутрішнього контролю як прикладної науки відіграла імплементація Міжнародних стандартів аудиту (МСА) та розробка відповідних національних нормативів. Саме у цих стандартах було вперше на концептуальному рівні деталізовано архітектуру системи внутрішнього контролю, розкрито її ключові складові та структурні елементи. Згідно з положеннями Міжнародних стандартів контролю якості та

аудиту, до переліку професійних послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності, офіційно включено оцінювання ефективності внутрішнього контролю, верифікацію його відповідності масштабам бізнесу, а також надання консультаційної підтримки щодо побудови та оптимізації контрольних механізмів.

Була прийнята низка інших нормативно-правових актів, які частково стосувалися питань внутрішнього контролю. Але варто зауважити, що сутність внутрішнього контролю, його система, чітко не регламентовані законодавством України.

Як бачимо, внутрішній контроль, як складова управління та як наука, має багатовіковий період розвитку.

Узагальнюючи результати ретроспективного аналізу генезису та становлення внутрішнього контролю як галузі наукових знань, нами було розроблено концептуальну схему його еволюції. В основу цієї моделі покладено формаційний підхід до періодизації історичного процесу, що дозволило наочно продемонструвати детермінуючий вплив трансформації суспільно-економічних відносин на зміну парадигми внутрішнього контролю (рис. 1.1).

На основі проведених досліджень різних періодизацій контролю та внутрішнього контролю, запропонованих вченими нами було виділено п'ять етапів виникнення та розвитку внутрішнього контролю та контролю загалом. Дані етапи пов'язані із суспільними та економічними відносинами, формами власності та господарювання, які існували в різні часи та спираються на умови окремої суспільно-економічні формації і характеризуються специфічними ознаками.

Таким чином, внутрішній контроль формувався та розвивався впродовж тисячоліть, і, як наслідок, виокремився в самостійний науковий напрям зі своїм предметом, об'єктами, суб'єктами, метою, завданнями, принципами, функціями та методами, що підтверджують праці вищезгаданих науковців. Перші прояви зародження внутрішнього контролю ми знаходимо

в розвинених країнах ще за часів рабовласницького ладу, ознаками якого є здійснення контролю діяльності господарства на приватному рівні за рахунок та за ініціативою власника.



Рисунок 1.1 – Становлення та розвиток внутрішнього контролю

[узагальнено 3, 4, 40, 46,49]

Становлення внутрішнього контролю як самостійної наукової дисципліни базується на діалектичній спадкоємності попередніх етапів у поєднанні з адаптацією до інноваційних форм і механізмів сучасного господарювання. Такий вектор розвитку орієнтований на досягнення якісно нового рівня контрольної діяльності з урахуванням стратегічних перспектив економічного поступу.

Диверсифікація форм власності, трансформація суспільних устроїв, еволюція управлінських парадигм та комплексний вплив зовнішніх чинників стали ключовими детермінантами генезису внутрішнього контролю. Ці процеси не лише сприяли його інституціалізації як окремої галузі знань, а й зумовили змістовне наповнення та динамічний розвиток його категоріального апарату: від уточнення мети та принципів до розширення предметної області, об’єктного складу, суб’єктної структури, а також удосконалення методичного інструментарію та функціонального навантаження внутрішнього контролю.

Тому дослідження становлення та розвитку внутрішнього контролю є важливим етапом на шляху вивчення та формування ефективної системи внутрішнього контролю на даний час.

1.2 Економічна природа внутрішнього контролю та його функціональне призначення

Функціонування вітчизняних підприємств на сучасному етапі відбувається в умовах підвищеної турбулентності та важкопрогнозованої динаміки економічного, політичного й соціального середовищ. В умовах поглиблення інтеграційних процесів та перманентного впливу кризових чинників, ефективність господарювання безпосередньо корелює з раціональністю експлуатації ресурсного потенціалу та рівнем оптимізації

бізнес-процесів, що мають бути спрямовані на максимізацію результативності за умови суворої мінімізації витрат.

Об’єктивна необхідність адаптації системи управління до поточних викликів та стратегічних прогнозів ринкового середовища актуалізує потребу в модернізації внутрішнього контролю. Останній сьогодні розглядається не просто як інструмент перевірки, а як ключовий механізм забезпечення адаптивності менеджменту, що виконує роль координуючої ланки, яка інтегрує всі інші функції управління в єдину цілісну систему.

Питання розробки методологічного інструментарію, удосконалення методики та раціоналізації організації контрольних процесів (зокрема господарського та внутрішньогосподарського контролю) перебувають у центрі уваги багатьох представників вітчизняної наукової школи. Значний внесок у розвиток теорії та практики цього напряму зробили такі дослідники, як І. І. Бабіч, Т. А. Бутинець, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Р. М. Воронко, З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Н. Л. Жук, Є. В. Калюга, Н. П. Кузик, П. О. Куцик, В. Ф. Максімова, Л. В. Нападовська, В. О. Озеран, В. П. Пантелеєв, М. С. Пушкар, К. І. Редченко, Л. В. Рибалко, І. Б. Садовська, В. О. Шевчук та інші відомі науковці.

Незважаючи на значні напрацювання у цій сфері, сучасна економічна наука не сформувала єдиного підходу як до трактування понять «контроль», «внутрішній контроль», «внутрішній контроль», так і визначення його ролі та значення в сучасних економічних умовах.

Побудова цілісного теоретичного базису дослідження внутрішнього контролю розпочинається з критичного аналізу його понятійно-категоріального апарату. У цьому контексті фундаментальне значення має грунтовне вивчення підходів до трактування дефініції «контроль». Такий пріоритет обумовлений тим, що саме змістовне наповнення базового терміна є визначальним вектором для формування та інтерпретації похідних категорій, насамперед таких як «внутрішньогосподарський контроль» та «система внутрішнього контролю.

За результатами проведеного дослідження нами встановлено, що єдиного підходу до розуміння поняття «контроль» не сформовано (Додаток А), узагальнення до його визначення подано схематично (рис. 1.2).

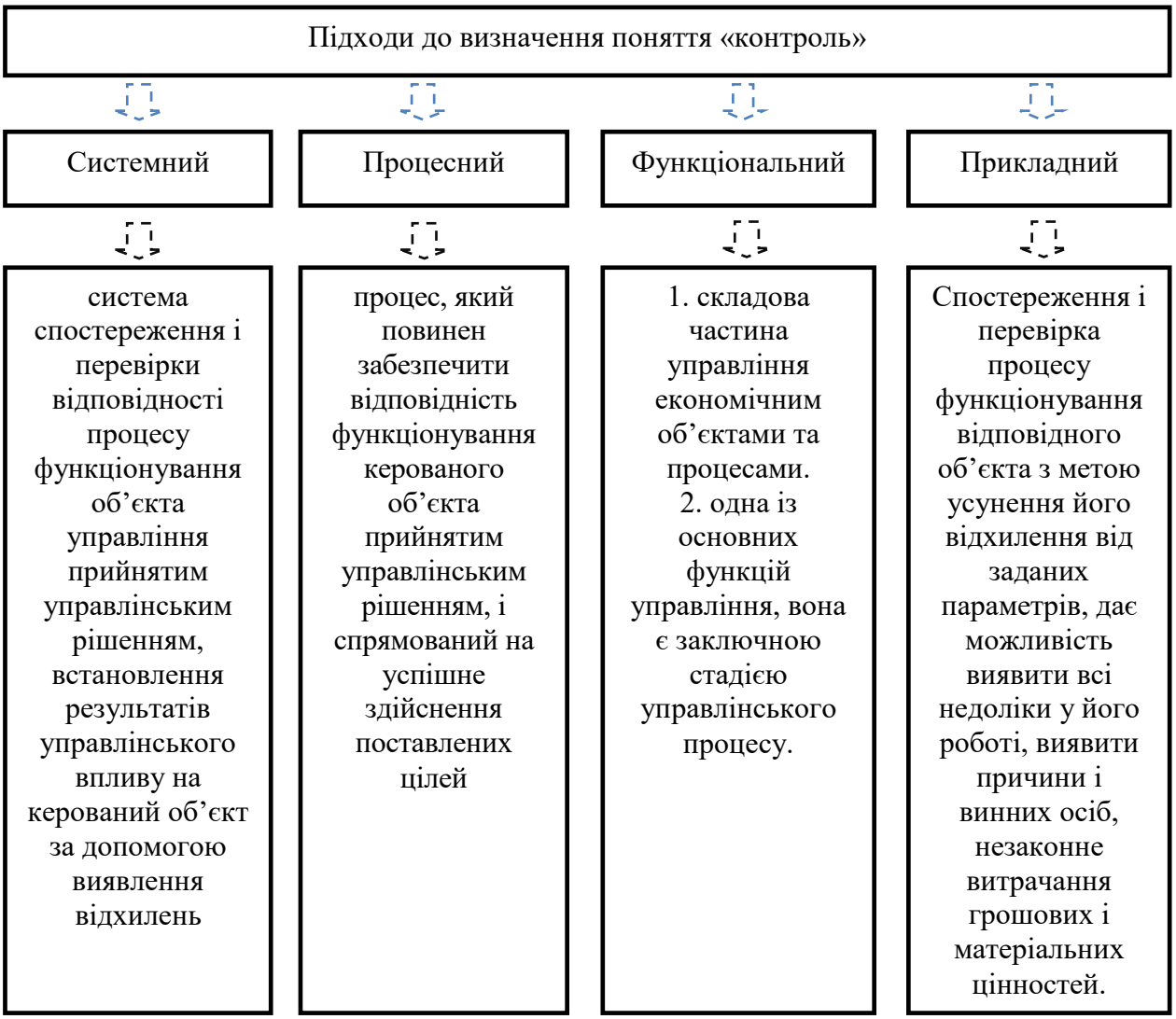


Рисунок 1.2 – Основні підходи до визначення поняття «контроль»

[згруповано на основі джерел 7, 11, 19, 20, 43, 45]

Спираючись на результати проведеного аналізу, ми вважаємо за необхідне застосовувати інтегрований підхід до розкриття сутнісних характеристик дефініції «контроль». Такий підхід передбачає комплексне поєднання існуючих наукових концепцій, базуючись на тому, що:

– системний підхід дозволяє формалізувати елементи контролю та

взаємозв’язки між ними з урахуванням необхідності досягнення цілей та завдань у взаємодії з зовнішнім та внутрішнім середовищем підприємства;

– процесний підхід дозволяє розглядати контроль як послідовність дій, спрямованих на досягнення цілей та завдань контролю, які розглядаються як міжфункціональні, що дозволяє інтегрувати системний та функціональний підходи шляхом об’єднання функцій контролю та його системи;

– функціональний підхід є основою при визначенні значення контролю в діяльності підприємства через визначення тих функцій, що реалізуються ним, при цьому сам він розглядається як функція управління;

– прикладний підхід, який визначає контроль як перевірку та / або спостереження функціонування відповідного об’єкта контролю. На нашу думку, використання даного підходу є недоцільним, оскільки звужує його розуміння та виключає з його складу ряд методів та форм контролю.

Дотримуючись логіки наукового пошуку, ми вважаємо за необхідне виокремити із загальної системи контролю таку його специфічну форму, як внутрішній контроль. Детальний критичний огляд існуючих наукових підходів до трактування дефініцій «внутрішній контроль» та «внутрішній контроль» систематизовано у додатках Б та В відповідно. Проведений аналіз свідчить про те, що значна частина дослідників ототожнює ці категорії, не вбачаючи між ними суттєвих функціональних розбіжностей.

Водночас у фаховій літературі з бухгалтерського обліку, аудиту та економічного аналізу превалює використання терміна «внутрішній контроль». Ми підтримуємо позицію вчених, які віддають перевагу саме цій дефініції, оскільки вона є більш місткою та інтегрує у собі фінансові, економічні та господарські аспекти нагляду за операціями суб’єкта господарювання. Таке формулювання дозволяє максимально точно відобразити сутність і динаміку внутрішніх процесів, що відбуваються на підприємстві.

Ось перефрузований текст, оформлений однорідним масивом, що

ідеально підійде для академічного тексту (дипломної роботи чи статті):

Варто зауважити, що в існуючих наукових дефініціях дослідники не завжди акцентують увагу на специфічних ознаках, які дозволяють ідентифікувати внутрішній контроль як унікальний елемент загальної контрольної системи. На основі проведеного аналізу ми пропонуємо розглядати внутрішній контроль як багатогранний процес, що реалізується керівництвом, особами, наділеними стратегічними повноваженнями, та іншим персоналом підприємства. Його ключове призначення полягає у формуванні обґрунтованої впевненості щодо максимально ефективного досягнення встановлених цілей діяльності за умови суворого дотримання вимог чинного законодавства. Систематизація теоретичних поглядів дозволила виокремити чотири домінуючі концептуальні підходи, що лежать в основі розуміння сутності досліджуваної категорії: трактування контролю як безперервної системи спостереження; фокусування уваги виключно на колі суб’єктів, уповноважених на його здійснення; телеологічний підхід, що зосереджується лише на меті контрольних заходів; та управлінський підхід, де контроль розглядається як фундаментальна функція менеджменту.

Узагальнюючи зазначене, можна стверджувати, що внутрішній контроль є сервісним інструментом, який обслуговує систему управління для забезпечення результативного виконання стратегії розвитку підприємства. При цьому інформаційним фундаментом для його функціонування виступає система бухгалтерського обліку, що генерує необхідний масив фактичних даних для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Трактування внутрішнього контролю як динамічного процесу дає змогу ідентифікувати його не як дискретну одноразову дію, а як сукупність безперервних і взаємопов’язаних заходів, орієнтованих на успішну реалізацію стратегії підприємства. Водночас внутрішній контроль виступає невід’ємною функцією менеджменту, оскільки він відображає не лише процесну складову руху до визначених цілей, а й є безпосереднім результатом управлінської діяльності вищих ланок керівництва. Це охоплює

стратегічне і тактичне планування роботи організації та її структурних підрозділів, а також процеси організації праці й мотивації персоналу. Важливою характеристикою внутрішнього контролю є його всеосяжність, що передбачає охоплення всіх рівнів та аспектів господарювання. Узагальнення результатів проведених теоретичних досліджень щодо багатогранної природи поняття «внутрішній контроль» дозволило систематизувати його ключові характеристики та подати їх у вигляді концептуальної схеми на рисунку 1.3.

Відповідні процеси супроводжуються розробкою ряду законів, стандартів, завдань та вказівок щодо здійснення внутрішнього контролю на підприємствах.

Саме тому, при побудові ефективної системи внутрішньо господарського контролю потрібно взяти до уваги концепції внутрішнього контролю, які викладені у відповідних документах, які більш детально розглянуті в Додатку Д.

Слід зауважити, що наразі відбувається стандартизація та узгодження національного та міжнародного законодавства, що регулює внутрішній контроль у зв’язку з інтеграцією України.

Так, Р. М. Воронко та М. І. Семенів вважають, що «моделі ризику і контролю, запропоновані COSO, стали основою для інших моделей ризику і контролю, які розробили в інших країнах організації, аналогічні COSO, і різні консультаційні фірми» [23, с. 78]. Проте, варто зазначити, що кожен з попередньо вказаних документів використовує ідеї попередніх.

Концептуальна модель COSO пропонує уніфіковане трактування внутрішнього контролю, акцентуючи увагу на тому, що його інструментарій є критично важливим для забезпечення операційної ефективності, формування достовірної фінансової звітності та суворого дотримання регуляторних норм.

У межах цієї концепції розроблено детальні настанови щодо верифікації контрольних систем, підготовки зовнішньої звітності про їх стан та проведення комплексного оцінювання їхньої дієздатності.

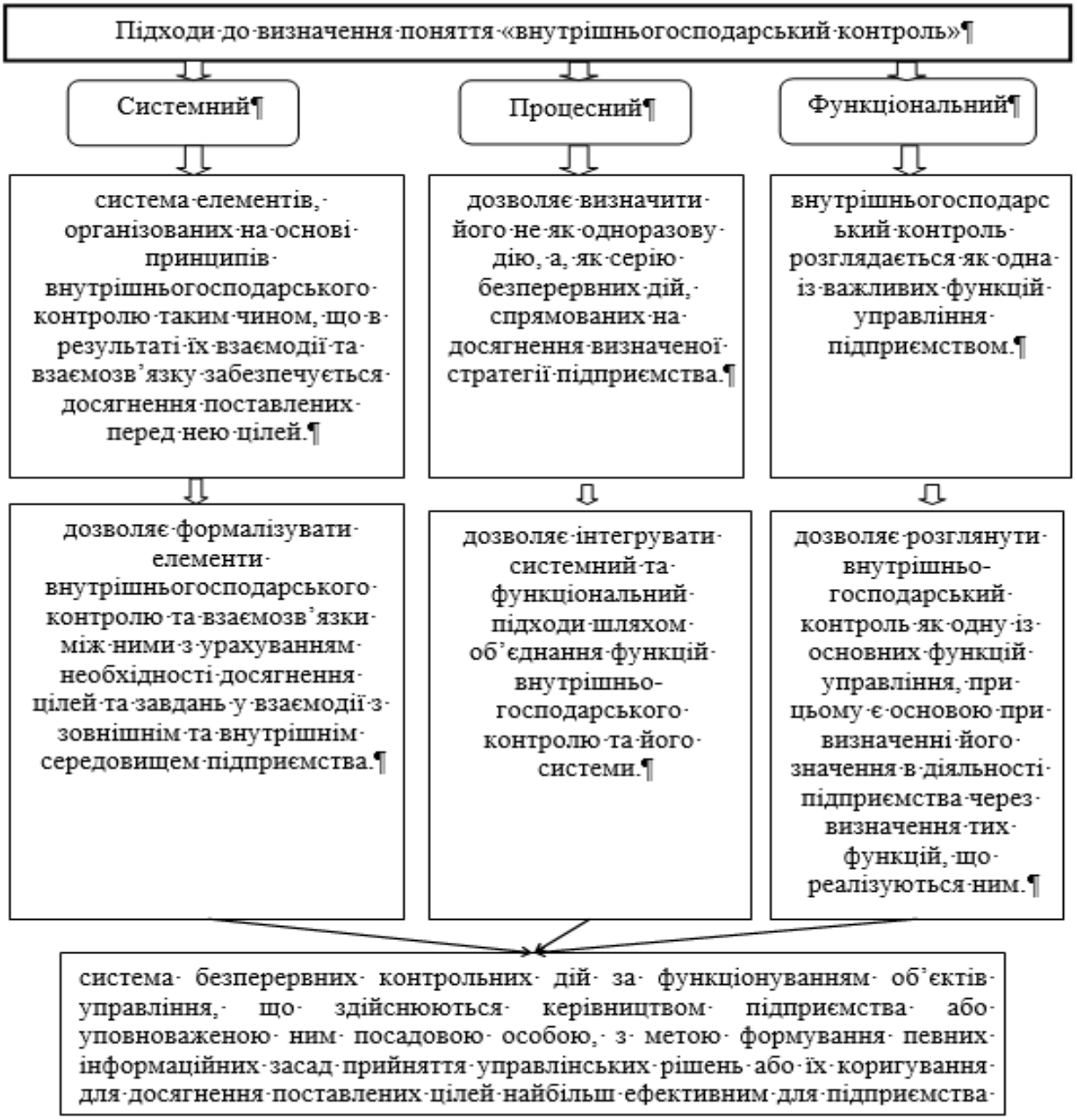


Рисунок 1.3 – Сутність поняття «внутрішній контроль»

[запропоновано автором]

Поряд із цим, особливої ваги набувають Міжнародні стандарти аудиту, зокрема МСА 315 (у редакції 2019 року) та МСА 330, які регламентують процедури ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через глибоке розуміння середовища суб'єкта господарювання. Зазначені стандарти створюють методологічну базу для верифікації показників звітності та визначення ступеня впливу на них архітектури внутрішнього

контролю. Відтак, під час проектування системи внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах критично важливо імплементувати сучасні світові концепції. Це дозволить сформувати релевантне контрольне середовище, що сприятиме раціональному розподілу матеріальних і фінансових ресурсів, а також гарантуватиме високий рівень інформаційної безпеки під час прийняття стратегічних управлінських рішень у динамічних умовах ринкової економіки.

Розглядаючи контроль у контексті загального менеджменту, слід визначити його як невід'ємний елемент системи управління економічними об'єктами та процесами, що передбачає здійснення нагляду з метою верифікації фактичного стану об'єкта на предмет його відповідності встановленим нормативним параметрам. Така нормативна база формується на мікрорівні через положення, інструкції, накази та розпорядження підприємства, а на макрорівні регламентується законами України, державними програмами, плановими показниками та договірними зобов'язаннями.

Трактування контролю як однієї з фундаментальних функцій управління є цілком обґрунтованим, оскільки він виступає завершальною стадією управлінського циклу та забезпечує стійкий зворотний зв'язок між суб'єктами та об'єктами управління. У цьому аспекті контроль як управлінська функція становить сукупність прав, обов'язків та цілеспрямованих дій уповноважених осіб, що полягають у перевірці виконання прийнятих рішень та оцінці проведених операцій на відповідність стратегічним інтересам управлінського персоналу та власників бізнесу.

Варто зауважити, що в науковому середовищі досі тривають дискусії щодо виокремлення та класифікації ключових функцій системи управління. Аналіз фахової літератури свідчить про відсутність уніфікованого підходу до визначення їхнього кількісного та якісного складу: у той час як одні дослідники обмежують управлінський цикл чотирма базовими елементами, інші наполягають на необхідності виділення семи або навіть дев'яти

специфічних функцій.

Узагальнюючи ці погляди, можна стверджувати, що реалізація будь-якого господарського завдання вимагає попереднього визначення цільових орієнтирів, проектування процесів, стимулювання виконавців та моніторингу результатів. Таким чином, до складу фундаментальних функцій менеджменту слід відносити планування, прогнозування, організацію, координацію, мотивацію, облік, аналіз та контроль. Всі вони перебувають у стані тісної взаємозалежності та взаємообумовленості, формуючи цілісний управлінський механізм. Оскільки загальний контроль є іманентною складовою управління, то внутрішній контроль об’єктивно посідає місце однієї з найбільш пріоритетних функцій у системі менеджменту конкретного підприємства.

Варто наголосити, що саме контроль виступає стрижневим елементом управління підприємством, оскільки він забезпечує змістовну цілісність таких процесів, як стратегічне планування, проектування організаційних структур та формування систем мотивації. Жодна з перелічених функцій не здатна автономно забезпечити ефективність управлінського циклу; лише їх послідовне поєднання та тісна взаємодія розкривають справжню сутність менеджменту. При цьому внутрішньогосподарський контроль виконує специфічну роль – він виступає фундаментальною координуючою ланкою, яка зв’язує всі управлінські функції в єдиний механізм.

Такий підхід дозволяє своєчасно коригувати відхилення та гарантувати відповідність дій персоналу загальній стратегії розвитку. Ієрархічне місце внутрішнього контролю в архітектурі управління підприємством та його функціональні взаємозв’язки з іншими елементами менеджменту деталізовано у вигляді графічної моделі на рисунку 1.4.

Окрім статусу самостійної управлінської функції, внутрішній контроль виступає фундаментальним інструментом забезпечення зворотного зв’язку, що дозволяє акумулювати релевантну інформацію про стан об’єкта безпосередньо в процесі реалізації управлінських рішень.

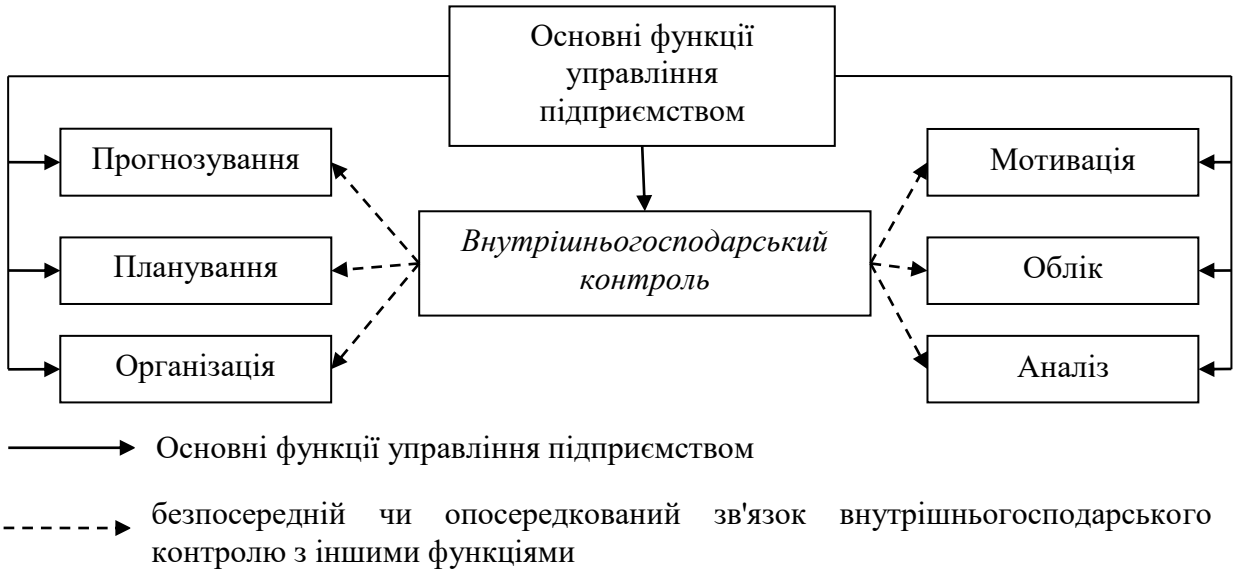


Рисунок 1.4 – Місце внутрішнього контролю серед функцій управління підприємством та взаємозв’язок з ними

[систематизовано автором]

Це надає суб’єкту управління можливість здійснювати оперативний вплив та коригувати дії на будь-якому етапі їх виконання. Відтак, внутрішній контроль сприяє своєчасній ідентифікації деструктивних відхилень та похибок у процесах прогнозування, планування, обліку й аналізу, створюючи умови для їх нівелювання або мінімізації негативних наслідків. Відсутність дієвого контрольного механізму унеможливлює повноцінну організацію діяльності підприємства, що обумовлює необхідність поглибленого вивчення його функціональних аспектів. Сучасний внутрішній контроль орієнтований не лише на фіксацію відхилень від заданих планових чи нормативних параметрів, а й на превентивне запобігання їх виникненню, що свідчить про його роль як засобу двосторонньої комунікації в системі менеджменту.

Прямий зв’язок у цій системі реалізується через безперервне спостереження та верифікацію фактичного стану об’єкта для встановлення правомірності й доцільності операцій, що притаманно попередньому контролю, а також для оцінки якості та ефективності менеджменту в межах наступного контролю. Своєю чергою, зворотний зв’язок фокусується на

виявленні розбіжностей між фактичними показниками та встановленими еталонами, аналізі причин таких девіацій та пошуку потенційних резервів для гарантованого досягнення стратегічних і нормативних орієнтирів суб'єкта господарювання.

Резюмуючи вищевикладене, слід зазначити, що внутрішній контроль у загальній архітектурі менеджменту підприємства функціонує як дієвий механізм зворотного зв'язку, що забезпечує корекцію процесів у межах інших управлінських функцій. Зокрема, аналітичні дані попереднього та наступного контролю стають фундаментом для стратегічного й тактичного планування, тоді як результати поточного (оперативного) моніторингу є критично важливими для прийняття миттєвих управлінських рішень. Таким чином, внутрішній контроль інтегрований у всі стадії життєвого циклу управлінського рішення — від моменту його розробки та затвердження до етапів практичної реалізації та фінального коригування. За відсутності надійної контрольної системи, здатної генерувати оперативну та релевантну інформацію для топменеджменту, повноцінне функціонування системи управління стає неможливим. Враховуючи обґрунтовану в межах даного дослідження доцільність застосування системного підходу до трактування природи контролю, виникає об'єктивна необхідність у детальному визначенні структурних елементів системи внутрішнього контролю підприємства та встановленні характеру взаємозв'язків між ними.

Узагальнивши дані Додатку Е та врахувавши особливості системного підходу, вважаємо, що внутрішній контроль підприємств – система елементів, організованих на основі принципів внутрішнього контролю таким чином, що в результаті їх взаємодії та взаємозв'язку забезпечується досягнення поставлених перед нею цілей.

Водночас реалізація контролю як фундаментальної функції менеджменту можлива виключно в межах чітко структурованої системи. Поза системною організацією процес управління втрачає свою цілісність, що, відповідно, нівелює і саму сутність контрольної діяльності. За такого підходу

контроль доцільно розглядати одночасно як автономну систему в контурі управління та як його інтегровану підсистему. Як і будь-яка інша управлінська структура, система контролю базується на сукупності специфічних елементів та стійких зв'язків, що впорядковані у певній послідовності та перебувають у стані чіткої взаємозалежності й субординації.

Таким чином, система внутрішнього контролю посідає вагоме місце в загальному управлінні діяльністю суб'єкта господарювання, реалізуючи свої функції через активну взаємодію з іншими інформаційними підсистемами. Зокрема, стратегічно важливою є синергія внутрішнього контролю із системою бухгалтерського обліку. Цей взаємозв'язок полягає у безперервному інформаційному забезпеченні контрольних процесів, оскільки саме в межах облікової системи акумулюється та систематизується первинна інформація про фактичний стан ресурсів і результати діяльності підприємства.

Функціональне призначення системи внутрішнього контролю полягає у верифікації даних бухгалтерського обліку та ідентифікації розбіжностей між фактичними результатами діяльності підприємства і встановленими плановими параметрами. Разом з тим, враховуючи ризик наявності недостовірної інформації в облікових регістрах, контроль передбачає перевірку відповідності реального стану активів і процесів даним бухгалтерського обліку. Своєю чергою, виявлені в ході контрольних заходів відхилення підлягають обов'язковому відображенню на рахунках бухгалтерського обліку для забезпечення його точності.

Загальна логіка розбудови системи внутрішнього контролю в межах загального менеджменту підприємства вимагає першочергового формулювання її мети, стратегічних цілей та прикладних завдань. Ми переконані, що фундаментальною метою внутрішнього контролю є оперативне забезпечення керівництва релевантною інформацією, а також виявлення та превентивне попередження відхилень, помилок і фактів шахрайства. Усунення першопричин таких негативних явищ створює

надійний базис для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на сталий розвиток суб’єкта господарювання.

1.3 Внутрішній контроль як система: структура, принципи та механізм функціонування

Базуючись на концептуальних основах внутрішнього контролю вважаємо за доцільне розглянути складові внутрішнього контролю в системі управління господарською діяльністю та методичні положення щодо формування безпосередньо системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Сучасний стан теоретичних розробок характеризується плюралізмом поглядів на природу контролю, що здійснюється безпосередньо на підприємстві. Така неоднозначність трактувань зумовлена фокусуванням дослідників на різних аспектах контрольної діяльності та специфічних складових загальної системи економічного контролю. Зазначене обумовлює гостру актуальність пошуку інноваційних підходів до формування фундаментальних теоретичних положень, які б сприяли розвитку внутрішнього контролю в межах цілісної системи менеджменту. Свідченням значущості цієї проблематики є той факт, що питання організації внутрішнього контролю в різних галузях національної економіки регулярно стають об’єктом ґрунтовних дисертаційних досліджень провідних вітчизняних науковців. Спираючись на функціональний підхід, доцільність застосування якого було аргументовано у попередньому етапі роботи, ми стверджуємо, що внутрішній контроль є іманентною функцією управління господарською діяльністю підприємства. Він не лише інтегрується в управлінський цикл, а й виступає його критично важливим елементом, що забезпечує результативність усіх бізнес-процесів.

Дотримуючись обраної наукової позиції, ми розглядаємо внутрішній

контроль підприємства як автономну та повноцінну функцію менеджменту. Таке трактування обґрунтовується наявністю в ньому всіх необхідних концептуальних атрибутів: чітко визначених об’єктів, суб’єктів, предмета, специфічних принципів, підфункцій та власного методичного інструментарію. Фундаментальне теоретичне обґрунтування цих компонентів слугує основою для розробки перспективних напрямів удосконалення організаційно-методологічного забезпечення контрольних процесів. Встановлені цілі та завдання системи безпосередньо спрямовані на стратегічну реалізацію потенціалу підприємства. Ефективна організація внутрішнього контролю дозволяє не лише ідентифікувати приховані резерви господарської діяльності, а й забезпечити економічну обґрунтованість управлінських рішень, що в кінцевому підсумку сприяє зміцненню фінансової стійкості та підвищенню конкурентоспроможності суб’єкта господарювання на ринку.

Виокремлення суб’єкта та об’єкта контролю базується на класичних положеннях теорії систем, згідно з якими здійснюється цілеспрямований вплив суб’єкта на об’єкт із наступною оцінкою результатів через механізм зворотного зв’язку. Під таким впливом ми розуміємо специфічну контрольну дію, у процесі якої суб’єкт здійснює моніторинг стану об’єкта, отримуючи при цьому релевантну інформацію про його поточні параметри та динаміку розвитку. У прикладному аспекті контрольними діями вважаються аналітичні операції зіставлення фактичних показників діяльності об’єкта з еталонними нормативними значеннями.

Отримана в процесі контролю інформація стає підґрунтям для прийняття стратегічних рішень суб’єктом управління: вона дозволяє або підтвердити доцільність подальшого функціонування об’єкта в існуючих параметрах, або ініціювати необхідні зміни для підвищення ефективності господарської діяльності підприємства. З огляду на це, побудова надійної системи внутрішнього контролю повинна базуватися на принципах системності, що передбачає чітку ідентифікацію об’єктів контролю,

визначення кола суб’єктів, уповноважених на виконання контрольних дій, та формування відповідного методичного інструментарію.

При дослідженні внутрішнього контролю особливої уваги потребує аналіз його об’єктів, оскільки в сучасній економічній літературі зміст цього поняття трактується неоднозначно. Як зауважує Є. В. Калюга, існуючий плюралізм думок зумовлений різними методологічними підходами дослідників. Частина вчених ототожнює об’єкти внутрішнього контролю з об’єктами бухгалтерського обліку, часто доповнюючи та розширюючи їхній перелік залежно від потреб управління. Інші науковці пропонують диференціювати об’єкти за специфічними класифікаційними ознаками, що дозволяє більш детально структурувати контрольну діяльність.

Відсутність єдиної точки зору серед авторів щодо складу об’єктів внутрішнього контролю дозволяє зробити висновок про широту цієї категорії. Зокрема, під об’єктами контролю дослідники розуміють як цілісні функціональні цикли діяльності організації — постачання, виробництво та реалізацію, так і окремі елементи ресурсного потенціалу, включаючи засоби праці, предмети праці та людський капітал (персонал) підприємства. Таке комплексне бачення забезпечує всеохоплюючий характер контрольних процедур на всіх рівнях господарювання.

Ми поділяємо наукові погляди таких дослідників, як Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга та Н. І. Петренко, чиї напрацювання створюють надійний теоретичний фундамент для поглибленого розуміння сутності внутрішнього контролю та уточнення його об’єктної сфери. Зокрема, ми підтримуємо тезу, що об’єктом внутрішнього контролю виступає не господарська діяльність у її статичному вираженні, а динамічні явища та процеси, що виникають у ході її реалізації. На нашу думку, найбільш доцільним є визначення об’єкта внутрішнього контролю через сукупність причинно-наслідкових зв’язків між процесами та явищами, які виступають детермінуючими факторами впливу на результативність господарювання та якість управлінської діяльності.

При детальному аналізі об’єктного поля внутрішнього контролю було встановлено відсутність єдиного уніфікованого підходу до його структуризації в сучасній економічній думці. Це зумовлює необхідність авторського узагальнення існуючих підходів для формування цілісного уявлення про архітектуру контролю. На основі проведених досліджень змістовного наповнення об’єктів внутрішнього контролю нами розроблено та сформовано їх узагальнену класифікаційну схему, яку представлено на рисунку 1.5.

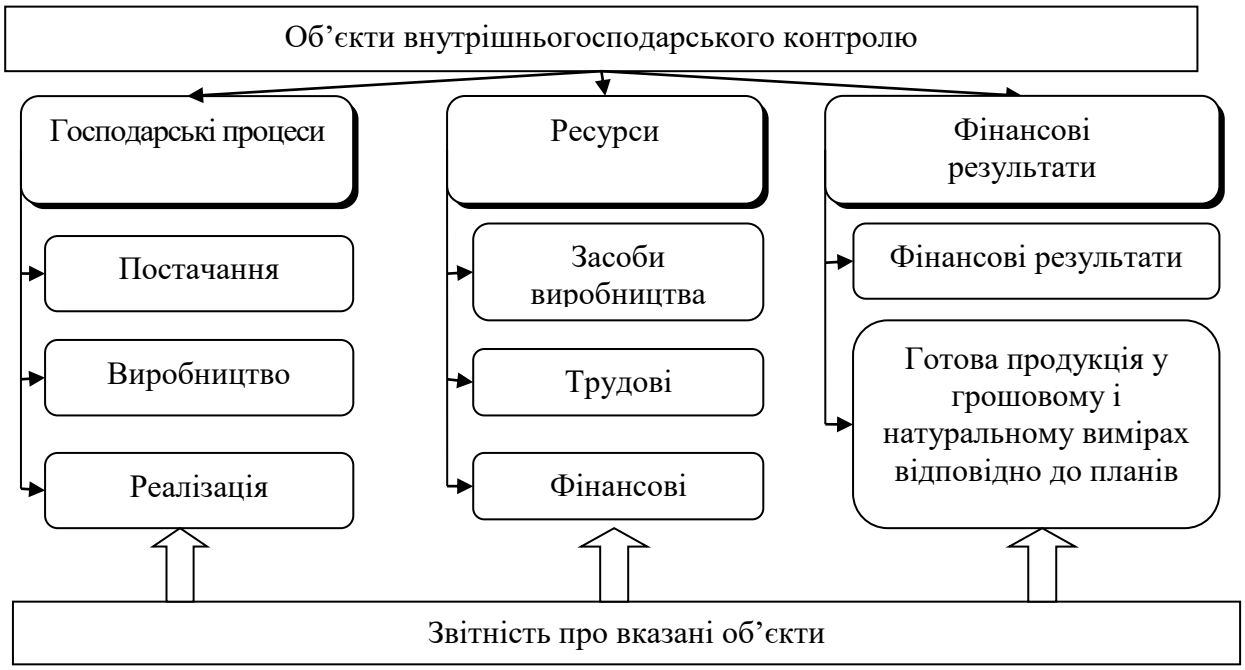


Рисунок 1.5 – Об’єкти внутрішнього контролю

[розроблено на основі 13, 43, 52]

Узагальнюючи викладене, можна стверджувати, що в широкому розумінні об’єкт внутрішнього контролю охоплює все підконтрольне середовище, на яке спрямована безпосередня діяльність уповноважених суб’єктів. Згідно з результатами проведеного дослідження, до об’єктного поля належать складні причинно-наслідкові зв’язки між господарськими процесами та явищами, що виступають ключовими детермінантами результативності діяльності підприємства та якості управління нею. Це

охоплює безпосередньо операційні цикли, задіяні в них ресурси та отримані результати, а також верифікацію достовірності їх відображення у звітності при суворому дотриманні норм чинного законодавства. Таке трактування об’єктів внутрішнього контролю є комплексним, оскільки воно синтезує переваги ресурсного та процесного підходів, дозволяючи охопити як матеріальні потоки, так і управлінські алгоритми.

Водночас критично важливим для наукової точності є методологічне розмежування об’єкта та предмета внутрішнього контролю. Предмет контролю виступає ширшою та суб’єктивно орієнтованою категорією порівняно з поняттям об’єкта, яке є більш конкретизованим та об’єктивно визначеним. На наше переконання, під предметом внутрішнього контролю слід розуміти якісний або кількісний стан підконтрольного об’єкта, а також специфічні дії чи бездіяльність суб’єктів управління, що безпосередньо впливають на функціонування підприємства. Таким чином, якщо категорія «об’єкт» дає відповідь на питання, що саме підлягає контролю, то «предмет» зосереджується на тому, в якому стані перебуває цей об’єкт та наскільки ефективно здійснюється керування ним.

У більш широкому, стратегічному розумінні, предметом внутрішнього контролю виступає гарантування діяльності підприємства у повній відповідності до інтересів його власників. Реалізація цієї мети покладається на певне коло суб’єктів, проте існуюче в економічній літературі ототожнення суб’єктів контролю виключно з посадовими особами є дискусійним. На наше переконання, внутрішній контроль є іманентно необхідним не лише в межах загальної системи управління, а й безпосередньо у виробничому процесі на кожному окремому робочому місці. Відтак, суб’єктами внутрішнього контролю можуть виступати як окремі працівники (через механізми самоконтролю), так і колегіальні органи або спеціалізовані структурні одиниці – служби внутрішнього аудиту, комісії, наглядові ради тощо.

Ключовим критерієм ідентифікації суб’єктів внутрішнього контролю є не лише наявність перед ними відповідних завдань, а й офіційне закріплення

за ними специфічних прав та обов'язків щодо здійснення контрольних заходів. Такі повноваження мають бути чітко регламентовані у внутрішніх нормативних актах підприємства: посадових інструкціях працівників, положеннях про профільні служби, комісії чи підрозділи. Саме нормативна легітимізація контрольних функцій визначає приналежність окремої особи чи групи осіб до суб'єктного складу системи внутрішнього контролю та розмежовує їхню відповідальність у межах господарської діяльності.

Взаємодія між суб'єктами та об'єктами контролю реалізується через систему контрольних дій, які за своєю суттю є аналітичними операціями зіставлення фактичних показників функціонування об'єкта з встановленими нормативними еталонами. Таким чином, до суб'єктів внутрішнього контролю слід відносити окремих осіб, робочі групи або спеціалізовані структурні підрозділи, які здійснюють цілеспрямований вплив на підконтрольні об'єкти в межах повноважень, чітко регламентованих посадовими інструкціями та внутрішніми положеннями підприємства.

Економічна сутність та практична значущість внутрішнього контролю найповніше розкриваються через його специфічні функції. Проведений аналіз свідчить про відсутність у науковій спільноті уніфікованого переліку функцій внутрішнього контролю, оскільки дослідники часто зосереджуються на загальних аспектах контрольної діяльності, використовуючи різну термінологію для опису ідентичних процесів. Проте варто наголосити, що внутрішній контроль не лише виконує власні специфічні завдання, а й виступає самостійною, рівноправною функцією управління — нарівні з плануванням, прогнозуванням, організацією, обліком, аналізом та мотивацією. Саме через реалізацію цих функцій внутрішній контроль інтегрується в загальну систему менеджменту, забезпечуючи її стабільність та ефективність.

На нашу думку, виокремлення деяких функції є дискусійним. Так, контрольну функцію не доцільно виділяти на нашу думку, адже, внутрішній контроль як такий є контролем. До основних функцій внутрішнього

контролю віднесено інформаційну, діагностичну, захисну, інвестиційну та профілактичну, які, відповідно до окреслених завдань і визначених об’єктів, доповнені соціальною, екологічною та технологічною.

Змістовне наповнення соціальної функції внутрішнього контролю зосереджене на впорядкуванні та регулюванні всієї сукупності процесів соціального характеру, що відбуваються на підприємстві, зокрема через моніторинг дотримання трудової дисципліни та суворе додержання вимог чинного трудового законодавства. Своєю чергою, екологічна функція орієнтована на таку організацію господарської діяльності, яка б забезпечувала мінімізацію деструктивного впливу на навколишнє середовище та раціональне природокористування. Технологічна функція контролю спрямована на системне підвищення якісних характеристик продукції, неухильне дотримання встановлених технологічних регламентів виробництва, а також на превентивне запобігання виникненню непродуктивних витрат і втрат ресурсів. Результати проведених теоретичних пошуків дозволили нам систематизувати та науково обґрунтувати структуру найбільш значущих функцій внутрішнього контролю, яку деталізовано на рисунку 1.6.

Інформаційна функція внутрішнього контролю полягає у безперервній генерації та наданні керівництву релевантних даних щодо стану підконтрольних об’єктів. Це передбачає оперативну фіксацію девіацій від встановлених «еталонних» параметрів, ідентифікацію помилок та фактів шахрайства, а також з’ясування причин їх виникнення для розробки стратегій щодо їх нівелювання у майбутніх періодах. Своєю чергою, діагностична функція дозволяє комплексно оцінити сильні та слабкі сторони господарської діяльності – як у ретроспективному розрізі (аналіз минулих подій), так і в перспективі. Це спрямовує зусилля менеджменту на оптимізацію бізнес-процесів та запобігання системним управлінським прорахункам. Реалізуючи захисну функцію, внутрішній контроль виступає гарантом цілісності та збереження активів підприємства, забезпечуючи їх раціональну експлуатацію

та злагодженість усіх виробничих і фінансових операцій.

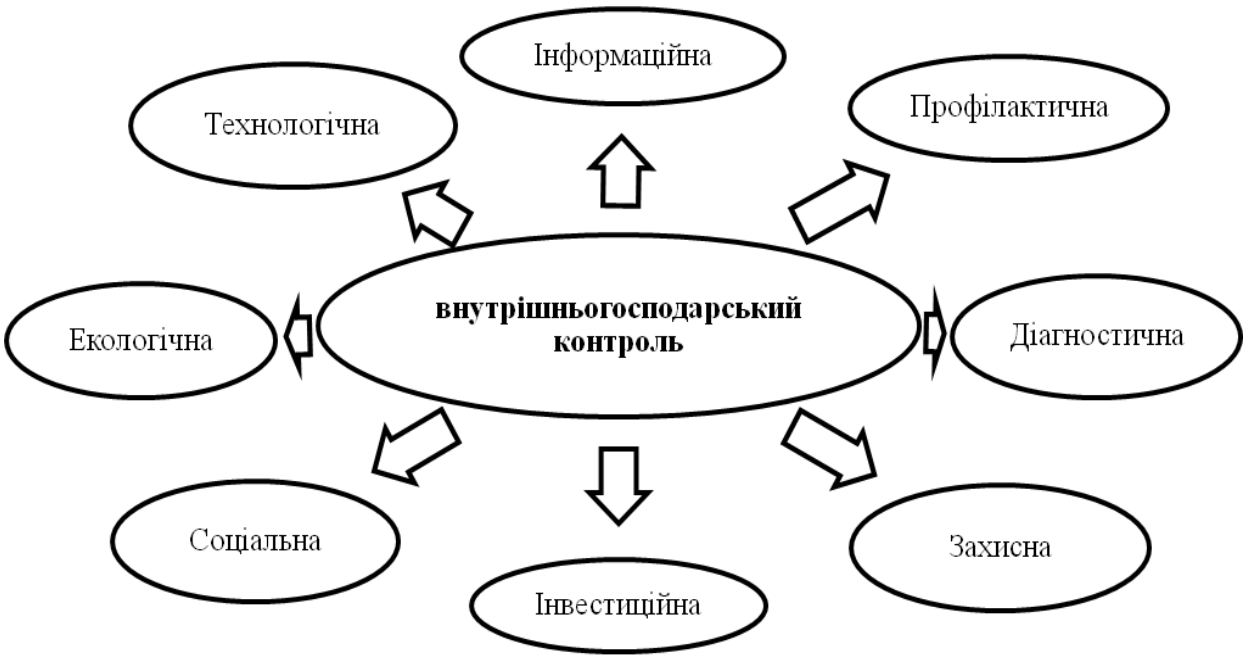


Рисунок 1.6 – Функції внутрішнього контролю

[сформовано на основі 37, 59, 83 та доповнено власними пропозиціями]

На наше переконання, особливої ваги набуває профілактична функція, спрямована на превентивне недопущення помилок, зловживань та марнотратства. Профілактична природа контролю проявляється у тому, що на основі виявлених раніше порушень розробляються та впроваджуються заходи, які роблять неможливим їх повторення. Крім того, цей процес передбачає встановлення персональної відповідальності посадових осіб, чиї дії чи бездіяльність призвели до відхилень, що посилює дисциплінарний аспект управління та мінімізує майбутні ризики для підприємства.

Варто наголосити, що відсутність ефективно налаштованої системи внутрішнього контролю унеможливлює досягнення злагодженості в діях колективу та побудову чіткої взаємодії між усіма ланками персоналу. Інструментом вирішення цієї проблеми може стати розробка спеціалізованого внутрішнього документа (наприклад, Кодексу ділової етики

або Регламенту корпоративної поведінки), який містив би методичні поради, правила та етичні норми поведінки для співробітників. Важливо, щоб такі норми впроваджувалися на засадах добровільності та базувалися на глибокому усвідомленні персоналом практичної цінності та корисності дотримання встановлених настанов для стабільного розвитку всього підприємства.

Охарактеризовані функції внутрішнього контролю визначають його значення для забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства незалежно від впливу зовнішніх факторів та внутрішніх умов його функціонування.

Для ефективної реалізації функцій внутрішнього контролю необхідно дотримуватись ряду принципів. Нами визначено, що науковці по-різному виділяють їх склад та змістовне наповнення.

Т. А. Бутинець зазначає, що принципи контролю для всіх його видів і форм є однаковими, в тому числі для господарського контролю та його складової – внутрішнього контролю [14]. Ми погоджуємося з даним твердженням, оскільки воно цілком відповідає логіці даного дослідження, за яким визначено, що внутрішній контроль є складовою системи контролю, відповідно і принципи системи вищого порядку розповсюджуються на окремі її підсистеми (внутрішнього контролю). Тобто, вимоги до внутрішнього контролю закладено у принципах його здійснення.

На основі проведеного критичного аналізу наукових підходів до класифікації засад контрольної діяльності, нами запропоновано диференційовану систему принципів, що забезпечують ефективність внутрішньогосподарського контролю. Дана система структурована за двома рівнями: загальні принципи, що визначають архітектуру контролю як цілісного явища (системність, порівнянність даних, безперервний розвиток, економічна доцільність витрат на контроль та ефект синергізму), та специфічні принципи, що регламентують функціонування його окремих елементів. До останніх ми відносимо доцільність, всеосяжність охоплення

об’єктів, об’єктивність та незалежність суб’єктів, їхню професійну компетентність, персональну відповідальність, а також регулярність, оперативність та плановість здійснення контрольних заходів.

Враховуючи, що суб’єкти внутрішнього контролю здійснюють контрольні дії щодо об’єктів, то ми вважаємо за доцільне виокремити деякі принципи, характерні саме даним елементам. Принципи внутрішнього контролю узагальнено та подано схематично (рис. 1.7).

Розподіл принципів в такому порядку дасть можливість оцінити їх існування та дотримання в подальшому на практиці, врахувати при організації внутрішнього контролю та розробці регламентних документів.

Розглянемо детальніше принципи внутрішнього контролю та їх значення.

Принцип системності полягає в тому, що внутрішній контроль повинен розглядатися як система, що включає елементи, і, разом з тим, є однієї із складових системи управління в цілому.

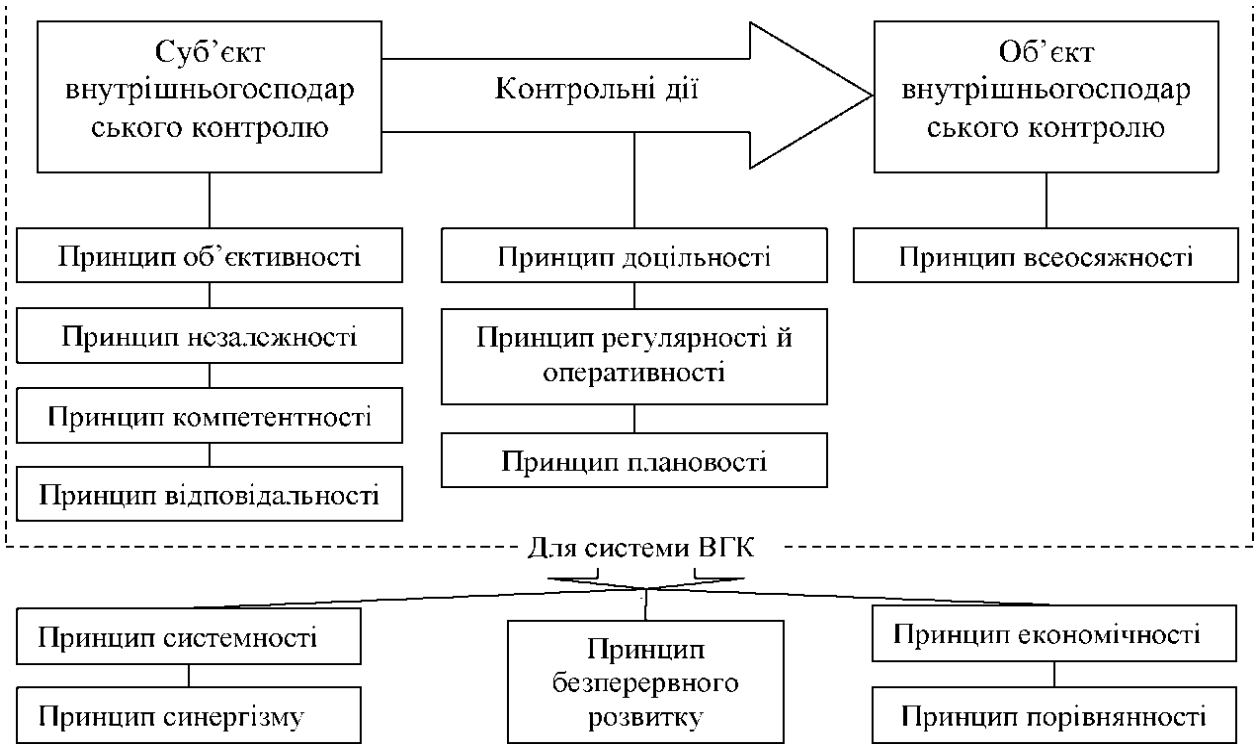


Рисунок 1.7 – Принципи внутрішнього контролю

[сформовано на основі джерел 19, 20, 23, 33, 56 та доповнено власними пропозиціями]

Принцип порівнянності, що є фундаментальним для системи внутрішнього контролю, реалізується через виконання суб'єктом контрольних дій, спрямованих на зіставлення фактичних значень двох або більше параметрів підконтрольних об'єктів із встановленими «еталонними» чи нормативними показниками. Це дозволяє об'єктивно оцінити ступінь відхилення та ідентифікувати зони ризику. Водночас, зважаючи на динамічність сучасних соціально-економічних умов, система внутрішнього контролю повинна мати адаптивний характер, що забезпечується дотриманням принципу безперервного розвитку.

Сутність цього принципу полягає у постійній трансформації контрольних процесів відповідно до змін внутрішнього та зовнішнього середовища. Зокрема, при побудові та оновленні системи контролю необхідно враховувати організаційно-правову форму підприємства, масштаби діяльності, чисельність персоналу та складність управлінської ієрархії, що безпосередньо корелює з глибиною та інтенсивністю контрольних процедур. Принцип економічності передбачає здійснення внутрішнього контролю з найменшими затратами та перевищення економічних вигід від здійснення внутрішнього контролю над витратами, понесеними на його організацію та проведенням, мінімальною кількістю працівників, які володіють спеціальними знаннями і навичками контрольної роботи.

Ефективність функціонування внутрішнього контролю безпосередньо залежить від реалізації принципу синергізму, що передбачає таку інтегровану взаємодію всіх елементів системи, за якої сукупний результат значно перевищує суму ефектів від автономної діяльності окремих ланок. Окрім загальносистемних засад, процес реалізації контролю базується на специфічних принципах, що регламентують безпосередню діяльність його суб'єктів. Зокрема, виконання контрольних дій має ґрунтуватися на принципі об'єктивності, який вимагає від суб'єкта цілковитої неупередженості, чесності та незалежності у формуванні професійних суджень.

Важливою передумовою об’єктивного контролю є дотримання принципу незалежності, що виключає будь-яку матеріальну, психологічну або іншу зацікавленість контролера стосовно стану та результатів функціонування об’єкта перевірки. Паралельно з цим, висока якість контрольних процедур забезпечується принципом компетентності. Він вимагає від суб’єкта належної професійної майстерності, відповідної фахової підготовки, наявності релевантного практичного досвіду та спеціальних знань, необхідних для всебічного аналізу господарських процесів.

Фундаментальною засадою діяльності контролерів є принцип відповідальності. Згідно з ним, кожен суб’єкт внутрішнього контролю несе персональну відповідальність відповідно до чинного законодавства України за неналежне виконання своїх функцій. Це стосується випадків надання недостовірних даних, розголошення комерційної таємниці, несвоєчасного виявлення порушень чи фактів шахрайства, а також приховування виявлених девіацій у фінансово-господарській діяльності. Відповідальність настає у разі, якщо такі дії або бездіяльність призвели до завдання економічних збитків підприємству. Такий підхід стимулює сумлінність суб’єктів та забезпечує високу якість контрольних процедур.

Окрім професійної етики, здійснення контрольних дій базується на принципах доцільності, плановості, регулярності та оперативності. Принцип доцільності вимагає, щоб кожна контрольна операція була функціонально обґрунтованою, мала чітко визначену мету та реалізовувалася саме тоді, коли це необхідно для виконання поставлених управлінських завдань. Своєю чергою, принцип регулярності й оперативності передбачає, що внутрішній контроль має здійснюватися систематично, з визначеною періодичністю. Критично важливою є своєчасність або навіть випереджальний характер контролю, що дозволяє менеджменту отримувати релевантну інформацію в режимі реального часу та приймати оперативні рішення для мінімізації негативних наслідків.

Реалізація контрольних дій базується на засадах системного

планування, що передбачає розробку профільних програм і графіків ще на підготовчих етапах. Такий підхід гарантує раціональний розподіл функціональних обов'язків між суб'єктами та забезпечує цілеспрямованість перевірок. Ключовим принципом, що визначає параметри взаємодії з об'єктами, є всеосяжність. Його сутність полягає у тотальному охопленні контролем усіх без винятку бізнес-процесів та ресурсів підприємства, що нівелює появу «сліпих зон» в управлінні господарською діяльністю.

Практичне втілення зазначених принципів здійснюється через застосування специфічного методичного інструментарію. Визначення складу та структури методичного забезпечення є критично важливим для формування цілісної концепції внутрішнього контролю. Водночас аналіз наукових джерел свідчить про відсутність уніфікованого підходу до трактування категорії «метод внутрішнього контролю». Наявність різних поглядів зумовлює необхідність систематизації прийомів і способів контролю для створення дієвого механізму верифікації фактичного стану підприємства.

При розкритті інструментарію контрольної діяльності принципово важливим є розмежування понять «метод» та «методичний прийом». Спираючись на напрацювання провідних науковців, ми розглядаємо метод як комплексну сукупність певних прийомів, тоді як прийом виступає його первинним елементом, складовою частиною або конкретним способом реалізації.

На жаль, у сучасних дослідженнях часто спостерігається підміна цих понять: автори нерідко класифікують методи та прийоми без визначення чітких ознак, довільно включаючи одні категорії в інші або взагалі не проводячи між ними межі.

Така термінологічна неоднозначність суттєво ускладнює формування єдиного методологічного базису.

Попри значну кількість наукових праць, присвячених обґрунтуванню методів і прийомів, більшість із них адаптована під потреби зовнішнього

аудиту або загальнодержавного контролю. Нашим завданням, на основі критичного узагальнення існуючих поглядів, є виокремлення саме тих специфічних методів та прийомів, які є релевантними для системи внутрішнього контролю підприємства. Це дозволить сформувати адаптивний методичний апарат, що відповідатиме внутрішнім запитам менеджменту та специфіці господарських процесів суб'єкта господарювання.

Аналіз методологічних засад внутрішнього контролю свідчить про доцільність класифікації його прийомів на документальні, фактичні та змішані. Зокрема, інструментарій документального контролю доцільно структурувати за трьома векторами: перевірка окремих первинних документів, аналіз сукупності документів, що фіксують взаємопов'язані господарські операції, та верифікація документації, яка відображає рух однорідних матеріальних цінностей.

Такий підхід забезпечує системність перевірки інформаційних потоків підприємства.

Водночас ми переконані, що сучасна архітектура внутрішнього контролю не повинна обмежуватися лише обліковими прийомами. Вона має інтегрувати методичний інструментарій суміжних наук: соціології, психології та кібернетики – для оцінки людського фактора; філософії та формальної логіки – для обґрунтування управлінських зв'язків; статистики та математичної логіки – для аналізу масивів даних. Особливе місце в цій системі посідають розрахунково-аналітичні методи, які ми пропонуємо поділяти на формалізовані та неформалізовані.

Неформалізовані методи, що базуються на інтуїтивно-логічному мисленні, дозволяють здійснювати якісний аналіз нестандартних ситуацій та приймати гнучкі управлінські рішення в умовах невизначеності. На противагу їм, формалізовані методи опираються на суворі математичні розрахунки та кількісні виміри, забезпечуючи високу точність і доказовість результатів контролю.

Синтез цих методів дозволяє сформувати адаптивну методику, що

враховує як об’єктивні показники, так і суб’єктивні чинники господарської діяльності.

Підсумовуючи результати дослідження, ми пропонуємо розцінювати метод внутрішнього контролю як комплексну систему діагностики, що охоплює попередній, поточний та наступний етапи вивчення об’єкта.

Метою такого дослідження є верифікація законності, достовірності та доцільності господарських операцій, а також оцінка ефективності й якості управління. Методологічний апарат контролю базується на синтезі прийомів документальної перевірки (аналіз облікової, звітної та нормативної інформації) та фактичного контролю (безпосереднє обстеження та спостереження), що реалізуються через застосування загальнонаукових та розрахунково-аналітичних методів.

У ході наукового пошуку нами було ідентифікувано та структуровано ключові архітектурні елементи внутрішнього контролю, серед яких фундаментальне значення мають принципи, методи, функції, об’єкти та суб’єкти. Взаємозв’язок і конфігурація цих компонентів, що становлять основу для побудови дієвої системи контролю на підприємстві, деталізовано на рисунку 1.8.

Варто наголосити на універсальності запропонованого підходу: незалежно від форми власності чи специфіки організаційної структури, внутрішній контроль залишається обов’язковим інструментом менеджменту. Його адаптивність проявляється у взаємодії різних суб’єктів контролю з широким спектром об’єктів, що дозволяє забезпечити стабільність та стратегічний розвиток підприємства в умовах динамічного ринку.

Враховуючи зв’язок контролю з його суб’єктами, виділяють різні види контролю: контроль власника (адміністративний), бухгалтерський контроль, технічний, технологічний, соціальний (громадський) контроль, внутрішній аудит, самоконтроль, контроль, спрямований на забезпечення безпеки підприємства тощо.



Рисунок 1.8 – Система елементів внутрішнього контролю

[систематизовано автором]

Узагальнену схему взаємозв'язку видів внутрішнього контролю із суб'єктами їх здійснення сформовано та подано схематично (рис. 1.9).

Контроль, що реалізується безпосередньо власником або через систему делегованих повноважень, класифікується як адміністративний. Даний вид контролю власник здійснює особисто або через уповноважених осіб – директора підприємства, його заступників та керівників структурних підрозділів. Функціональне призначення адміністративного контролю полягає у забезпеченні оперативності прийняття управлінських рішень у межах компетенції менеджменту та у створенні умов для стратегічної

ефективності діяльності підприємства.

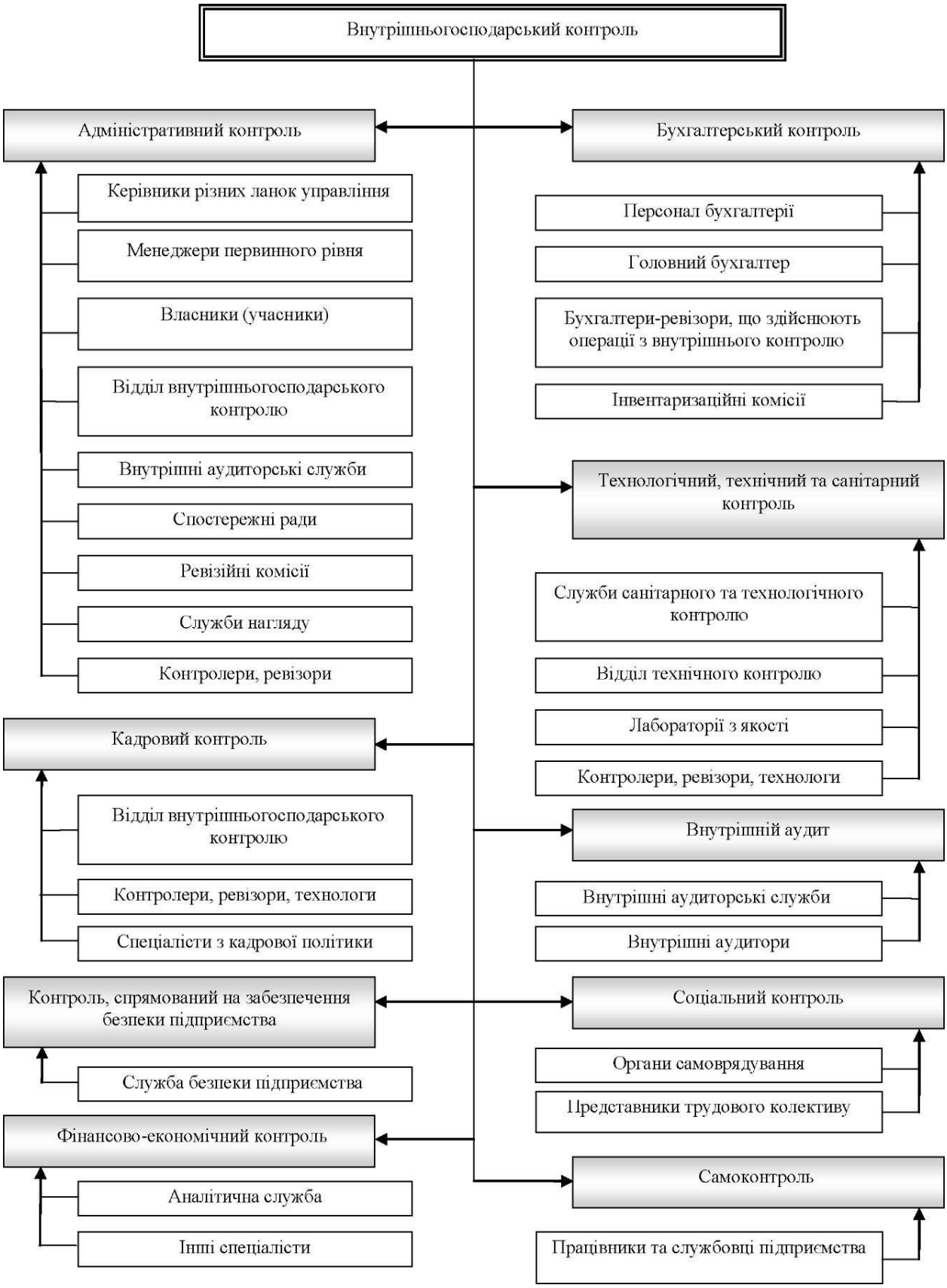


Рисунок 1.9 – Схема взаємозв’язку видів внутрішньогосподарського контролю із суб’єктами їх здійснення

Як видно з рис. 1.9 суб'єктами здійснення такого контролю є насамперед головний бухгалтер та інший обліковий персонал бухгалтерії. Сюди також можна віднести бухгалтерів-ревізорів, що здійснюють операції з внутрішнього контролю.

Процес здійснення адміністративного контролю за всіма напрямами діяльності підприємства жорстко регламентується внутрішньою нормативною базою. Він реалізується виключно в межах затверджених положень, наказів, розпоряджень та посадових інструкцій, а також відповідно до прямих вказівок вищого керівництва та інших організаційно-розпорядчих документів. Такий підхід забезпечує легітимність контрольних дій та чітке розмежування відповідальності на кожному рівні управління.

Контрольна діяльність, що реалізується фахівцями бухгалтерської служби, класифікується як бухгалтерський контроль. Його сутність полягає у впровадженні цілісної сукупності регламентованих процедур, пріоритетним завданням яких є гарантування цілісності та збереження активів підприємства. Окрім захисної функції, бухгалтерський контроль спрямований на верифікацію достовірності облікових даних та формування об'єктивної фінансової звітності, що є критично важливим для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та дотримання вимог законодавства.

У складі суб'єктної структури бухгалтерського контролю особливе місце посідає інвентаризаційна комісія. Її роль є критичною, оскільки вона забезпечує безпосередню верифікацію фактичної наявності та якісного стану активів і зобов'язань підприємства. Діяльність такої комісії є головним інструментом підтвердження достовірності облікових масивів, що безпосередньо впливає на якість і прозорість фінансової звітності.

До переліку ключових завдань бухгалтерського контролю належать: повне та своєчасне документування всіх господарських операцій, системна перевірка їхньої законності та правильності відображення, а також суворе дотримання регламентів, визначених наказом про облікову політику підприємства. Реалізація цих функцій, спрямованих на збереження

ресурсного потенціалу, закріплюється у локальних нормативних актах — положеннях, розпорядженнях та посадових інструкціях працівників фінансової служби.

Особливого значення, передусім для промислового сектору, набуває технічний та технологічний контроль. Технологічний аспект контролю фокусується на неухильному дотриманні встановленої технології виробництва, затверджених рецептур та норм витрат сировини. Він охоплює моніторинг якості готової продукції на всіх стадіях її створення — від первинної обробки матеріалів до виходу кінцевого виробу, що дозволяє мінімізувати брак та оптимізувати собівартість.

Крім того, на нашу думку, обов’язковим суб’єктом здійснення як технічного, так і технологічного контролю на підприємствах є лабораторія з якості. Важливу роль у внутрішньогосподарському контролі відіграє самоконтроль.

Ефективність внутрішнього контролю перебуває у прямій залежності від рівня його інтеграції із системою бухгалтерського обліку. Тільки за умови їх повної узгодженості стає можливим ідентифікувати приховані господарські процеси, що розвиваються всупереч затвердженим планам. Такий підхід дозволяє керівництву проводити ґрунтовний компаративний аналіз, зіставляючи фактично досягнуті результати із прогнозними показниками. Це не лише висвітлює зони успіху та критичних невдач, а й дає змогу виокремити найбільш результативні напрями діяльності, що безпосередньо наближають підприємство до стратегічних цілей.

Важливим аспектом функціонування такої системи є її аналітична цінність: визначаючи пріоритетні вектори розвитку, внутрішній контроль стає механізмом гнучкої адаптації підприємства до нестабільних соціально-економічних умов сьогодення. Це перетворює контроль із простого інструменту нагляду на активний елемент стратегічного менеджменту, здатний коригувати курс підприємства в режимі реального часу.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПП «КРЕАТОР-БУД»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Приватне підприємство «КРЕАТОР-БУД» зареєстровано 10 березня 2006 року.

ПП «КРЕАТОР-БУД» – самостійний господарський суб'єкт, який має право юридичної особи та здійснює комерційно – виробничу діяльність, має самостійний баланс, розрахункові рахунки в банках та печатку з власним найменуванням. ПП «КРЕАТОР-БУД» є власником майна, переданого йому у власність, виготовленої продукції, одержаних доходів та іншого майна, набутого під час діяльності підприємства і не забороненого чинним законодавством.

ПП «КРЕАТОР-БУД» є юридичною особою з моменту його державної реєстрації і має право:

– від свого імені укладати угоди (договори, контракти), в тому числі угоди купівлі-продажу, міни (бартеру), підряду, оренди, схову, доручення, набувати майнові та особисті немайнові права, виступати позивачем та відповідачем в суді та господарському суді, здійснювати інші дії, що не суперечать чинному законодавству України;

– випускати, реалізовувати, купувати цінні папери українських емітентів та розпоряджатись ними, надавати фінансові послуги;

– страхувати власне майно;

– передавати юридичним та фізичним особам, в тому числі безкоштовно, продавати, обмінювати, здавати в оренду, надавати у тимчасове користування споруди, обладнання, транспортні засоби та інші

матеріальні цінності;

– створювати на території України та за її межами філії і представництва, засновувати в установленому порядку свої підприємства та брати участь в заснуванні та діяльності спільних підприємств, господарських товариств і об’єднань, в тому числі спільно з іноземними особами;

– самостійно встановлювати ціни на товари, роботи та послуги, що реалізуються, виконуються та надаються Підприємством;

– направляти, в тому числі і за кордон, у відрядження для стажування і на перепідготовку фахівців для навчання і ознайомлення з досвідом організації діяльності фірм, бірж, банків, брати участь у переговорах, встановлювати ділові контакти;

– залучати для виконання робіт (надання послуг) фахівців, в тому числі і іноземних, на підставі договору підряду, доручення, трудових угод та інших договорів, з оплатою праці за домовленістю сторін;

– на підставі доручень здійснювати представництво інтересів юридичних та фізичних осіб, як українських так і іноземних;

– відраховувати кошти на будівництво житла, об’єктів соціально-культурного і побутового призначення для засновників і працівників Підприємства;

– користуватися на договірній основі банківським кредитом та надавати банку право використовувати свої вільні грошові кошти;

– приймати на роботу працівників на умовах договорів (контрактів), самостійно встановлювати для своїх працівників додаткові відпустки та інші пільги, не заборонені діючим законодавством України;

– за встановленим порядком вступати до зовнішньоекономічних відносин, самостійно проводити експортно-імпортні операції;

– отримувати позику від Учасників та інших фізичних та юридичних осіб у встановленому законодавством України порядку;

– надавати безпроцентні позики та позички працівникам та Учасникам в порядку, передбаченому законодавством.

Товариство створене з метою ведення підприємницької діяльності для отримання прибутку від результатів цієї діяльності.

Основними напрямками діяльності підприємства стало будівництво житлових, офісно-представницьких споруд та об'єктів побутового призначення, зовнішній і внутрішній вигляд яких дає змогу стати їм в один ряд із нерухомістю європейського рівня.

ПП «КРЕАТОР-БУД» неодноразово залучалось в якості Генерального підрядника по будівництву та реконструкції різноманітних об'єктів громадського призначення, за що отримувало відзнаки різного ступеня і значимості від громади міста, області та державних установ та організацій.

Виробничою базою ПП «КРЕАТОР-БУД» є основні фонди, оборотні засоби, та грошові кошти.

Статутний капітал ПП «КРЕАТОР-БУД» складає 362 000 тис. грн. Підприємство має право змінювати (збільшувати чи зменшувати розмір Статутного капіталу).

Фінансовий результат діяльності ПП «КРЕАТОР-БУД» формується за рахунок доходів від основної господарської діяльності. Після відшкодування матеріальних та прирівняних до них витрат, виплат на оплату праці, обслуговування банківських кредитів та виконання податкових зобов'язань перед бюджетом України, визначається балансовий прибуток. Кошти, що залишаються після здійснення всіх регламентованих законодавством платежів, переходять у повне розпорядження підприємства як чистий прибуток, який використовується на його власний розсуд.

Система бухгалтерського обліку на підприємстві функціонує безперервно з моменту його державної реєстрації. Персональну відповідальність за належну організацію облікового процесу покладено на директора, який керує суб'єктом господарювання на засадах чинного законодавства та положень установчих документів.

Для практичної реалізації облікових функцій у структурі ПП «КРЕАТОР-БУД» виокремлено бухгалтерську службу, яку очолює головний

бухгалтер. У межах своєї господарської автономії підприємство самостійно:

– визначено облікову політику підприємства;

– обрано форму бухгалтерського обліку;

– розроблено систему і форми внутрішнього (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій;

– затверджено правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;

– розроблено робочий план рахунків.

Фундаментом системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності ПП «КРЕАТОР-БУД» є неухильне дотримання базових принципів: обачності (запобігання заниженню зобов'язань чи завищенню активів), повноти висвітлення всіх господарських операцій, а також принципів автономності, послідовності та безперервності. Важливу роль відіграє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, оцінка активів за історичною собівартістю, використання єдиного грошового вимірника та чітке дотримання звітної періодичності.

Персональну відповідальність за стан облікових процесів та дотримання термінів подання звітності покладено на головного бухгалтера. Водночас керівництво підприємства має повну автономію у формуванні кадрової політики: самостійно розробляє штатний розклад, встановлює рівень посадових окладів, визначає форми та системи оплати праці. Система преміювання та виплат реалізується в межах загального фонду оплати праці, при цьому індивідуальні доходи працівників не мають верхньої межі, що стимулює результативність. Окрім штатних фахівців, підприємство активно використовує гнучкі форми зайнятості, залучаючи зовнішніх спеціалістів або виробничі колективи на підставі цивільно-правових договорів.

Ключові кадрові рішення зосереджені в руках директора, призначеного засновником. До виключної компетенції директора належить призначення та звільнення топменеджменту, зокрема фінансового директора та директора з виробництва, а також формування штату бухгалтерської служби.

ПП «КРЕАТОР-БУД» володіє повною господарською автономією, що дозволяє підприємству самостійно формувати плани поточної діяльності, визначати вектори виробничого масштабування та стратегії соціального розвитку. Взаємодія із зовнішніми контрагентами – замовниками, постачальниками та іншими партнерами – будується переважно на фундаменті договірних відносин, що забезпечує юридичну захищеність та прогнозованість бізнес-процесів.

Управлінська модель підприємства базується на лінійно-функціональній структурі (рис. 2.1).



Рисунок 2.1 – Структура управління підприємством ПП «КРЕАТОР-БУД»

Цей тип архітектури вдало поєднує пряму лінійну підпорядкованість із фаховим функціональним управлінням. Ключовою особливістю такої системи є те, що лінійне керівництво отримує потужну консультаційну підтримку з боку спеціалізованих служб, при цьому права та повноваження лінійних менеджерів залишаються недоторканними.За такої організації характер зв'язків стає більш збалансованим: кожен співробітник отримує обов'язкові до виконання розпорядження від керівників вищого або рівного рангу виключно в межах їхніх конкретних функціональних компетенцій. Це дозволяє уникнути дублювання завдань та забезпечує високий рівень професіоналізму при прийнятті управлінських рішень на кожному рівні.

Від стану та організації бухгалтерського обліку на ПП «КРЕАТОР-БУД» залежить своєчасність та повнота формування результатів його діяльності. Товариство зобов'язане вести облік та звітність, надавати визначену законодавством України інформацію, необхідну державним органам для нарахування податків, ведення статистики. Бухгалтер ПП «КРЕАТОР-БУД» відповідає за всі сфери обліку, до його обов'язків входить:

– забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

– контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

– участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

Фундаментом системи фіксації та узагальнення інформації на ПП «КРЕАТОР-БУД» є облікова політика, яка щорічно регламентується та затверджується наказом директора. Це забезпечує єдиний підхід до оцінки активів, доходів та витрат протягом звітного періоду. Технологічний базис облікового процесу становить програмне забезпечення «BAS: Бухгалтерія». Використання цієї системи дозволяє акумулювати дані всіх видів обліку в межах єдиної інформаційної платформи, що суттєво прискорює генерацію

первинних документів, мінімізує технічні помилки та автоматизує процес формування підсумкової звітності.

Для глибокого розуміння ринкових позицій та стабільності підприємства необхідно проаналізувати динаміку його ключових результатів. У таблиці 2.1 наведено систематизовані організаційно-економічні показники господарської діяльності ПП «КРЕАТОР-БУД» за період 2022–2024 років, що дозволяють оцінити темпи росту та ефективність використання ресурсного потенціалу.

Таблиця 2.1 – Динаміка основних показників діяльності ПП «КРЕАТОР-БУД» за 2022-2024 рр.

Показники	Рік			Відхилення (+ ;–) від			
	2022	2023	2024	2022		2023	
				тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід (виручка) від реалізації готової продукції, тис грн.	607 904	229 069	277 751	-330 153	-54,3	48 682	21,3
Собівартість готової продукції, тис. грн.	582 193	202 004	212 128	-370 065	-63,6	10 124	5,0
Валовий прибуток, тис. грн.	25 711	27 065	65 623	39 912	155,2	38 558	142,5
Інші операційні доходи, тис. грн.	35 797	145 309	83 118	47 321	132,2	-62 191	-42,8
Адміністративні витрати, тис. грн.	45 007	45 820	69 824	24 817	55,1	24 004	52,4
Витрати на збут, тис. грн.	0	0	0	0	0	0	0
Інші операційні витрати, грн. тис.	13 908	120 924	54 032	40 124	288,5	-66 892	-55,3
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	2 593	5 630	24 885	22 292	859,7	19 255	342,0
Прибуток від звичайної діяльності, тис. грн.	2 160	2 222	6 839	4 679	216,6	4 617	207,8
Чистий прибуток, тис. грн.	1 442	1 198	5 035	3 593	249,2	3 837	320,3
Рентабельність капіталу, %	3,27	0,30	1,23	-2,046	-62,5	0,932	315,1
Рентабельність готової продукції, %	4,42	13,40	30,94	26,519	600,5	17,537	130,9
Рентабельність активів, %	0,06	0,04	0,14	0,080	135,9	0,098	231,6

Дослідження основних результатів діяльності ПП «КРЕАТОР-БУД» протягом 2022-2024 років дає можливість загалом позитивно оцінити динаміку розвитку підприємства. Попри значне скорочення чистого доходу у

2023 році порівняно з 2022 роком (-54,3%), у 2024 році підприємству вдалося стабілізувати ситуацію та збільшити обсяг реалізації на 21,3%, що свідчить про відновлення ринкової активності (рис. 2.2).

Важливим і позитивним фактором є те, що собівартість реалізованої продукції у 2023 році зменшилася більш істотними темпами (-63,6%), ніж дохід, що забезпечило приріст валового прибутку на 155,2%. У 2024 році ця тенденція продовжилася: валовий прибуток зріс ще на 142,5%, що свідчить про підвищення ефективності виробництва та оптимізацію витрат.

Позитивні зміни спостерігаються і в адміністративних витратах: їх обсяг у 2024 році зріс на 55,1% порівняно з 2023 роком, що є помірним зростанням з огляду на суттєве збільшення масштабів діяльності підприємства. Водночас інші операційні доходи у 2024 році зменшилися на 32,6%, що негативно позначилося на фінансових результатах, як і зростання інших операційних витрат (на 288,5% у 2023 році та ще +55,3% у 2024 році). Це свідчить про необхідність посилення контролю над позавиробничими витратами.

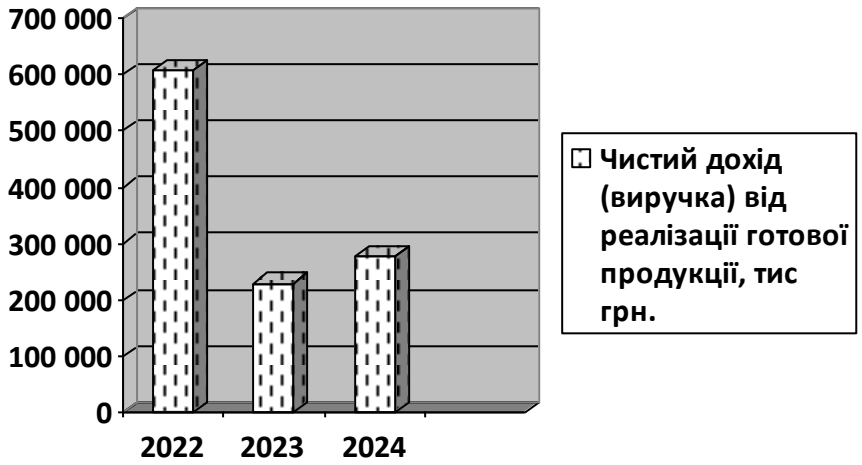


Рисунок 2.2 – Динаміка доходу від реалізації готової продукції ПП «КРЕАТОР-БУД» за 2022-2024 р.

Разом із тим діяльність ПП «КРЕАТОР-БУД» залишається ефективною, що підтверджується зростанням ключових показників рентабельності. Рентабельність готової продукції збільшилась у 2024 році на 130,9%, рентабельність капіталу – на 315,1%, а рентабельність активів – на 231,6% порівняно з 2023 роком. Це свідчить про раціональне використання активів, майна та власного капіталу підприємства.

Отже, діяльність ПП «КРЕАТОР-БУД» у 2022–2024 роках можна оцінити як результативну та таку, що демонструє тенденцію до зростання ефективності. Підприємству вдалося покращити фінансові результати завдяки підвищенню продуктивності, оптимізації структури витрат та ефективному управлінню ресурсами.

Позитивні зміни зумовлені зваженою управлінською та маркетинговою політикою, що дозволило суттєво наростити прибутковість та зміцнити конкурентні позиції на ринку.

2.2 Організація внутрішнього контролю на підприємстві

Внутрішній контроль на будівельному підприємстві є складовою системи корпоративного управління та спрямований на забезпечення законності, економічної доцільності й ефективності господарських операцій, збереження активів, достовірності облікової інформації та своєчасного виявлення ризиків.

Специфіка будівельної діяльності – проєктний характер робіт, значні обсяги матеріальних ресурсів, багатоступеневі розрахунки з підрядниками та тривалі виробничі цикли – зумовлює підвищені вимоги до організації внутрішнього контролю.

Актуалізація дослідження особливостей та розробки рекомендацій з удосконалення організації системи внутрішнього контролю на підприємствах

обумовлена багатьма соціально-економічними факторами, що стали детермінантами назрілих проблем. Зокрема до таких факторів варто віднести наступні:

– реалізація сучасних управлінських технологій сприяє зміцненню конкурентних позицій підприємств у вітчизняному та світовому економічному просторі. У зв'язку з цим особливо пильна увага приділяється інструментам, що дозволяють мінімізувати ризикову складову діяльності, зважаючи на їх високу значимість в процесі управління в цілому. З метою оцінки результатів і сприяння підвищенню ефективності функціонування системи управління необхідно реалізувати на підприємствах ефективну систему управління;

– дієва система внутрішнього контролю має стати ресурсом управлінського персоналу, що дозволить функціонувати підприємству у різних соціально-економічних умовах. Адже, результати ефективної реалізації функцій внутрішнього контролю є внутрішнім ресурсом підприємства, використання якого дозволяє підвищувати ефективність його діяльності.

Основною метою внутрішнього контролю на будівельному підприємстві є забезпечення керівництва достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень та мінімізація фінансових, операційних і правових ризиків.

До ключових завдань належать:

– контроль дотримання договірних умов і кошторисної дисципліни;

– перевірка обґрунтованості витрат і використання матеріалів;

– підтвердження фактичних обсягів виконаних будівельних робіт;

– запобігання шахрайству, зловживанням і нецільовому використанню ресурсів;

– оцінка ефективності внутрішніх процедур і регламентів.

За результатами дослідження специфіки діяльності ПП «КРЕАТОР-БУД» виявлено, що на підприємстві відсутній формалізований підхід до

функціонування виокремленого підрозділу внутрішнього контролю. На сьогодні контрольні повноваження децентралізовані та розпорошені між різними суб'єктами управління: головними спеціалістами, бухгалтерією, керівниками структурних підрозділів та технологами. Така конфігурація часто призводить до розмивання відповідальності та відсутності єдиного координаційного центру контролю.

З огляду на це, пріоритетним завданням для вдосконалення системи управління є проведення детального функціонального аналізу контрольних дій усіх задіяних осіб. Це дозволить здійснити стратегічний перерозподіл обов'язків та усунути дублювання завдань. Кінцевою метою такої трансформації є створення оптимальної моделі внутрішнього контролю, яка забезпечить цілісний моніторинг бізнес-процесів та підвищить загальну стійкість підприємства до ризиків.

Керівний склад ПП «КРЕАТОР-БУД», згідно з організаційною структурою підприємства, включає директора, заступника директора, заступника директора з комерційних питань, головного бухгалтера, головного інженера, керівників функціональних відділів (відділу збуту, планово-економічного, постачання, маркетингу та інформаційної діяльності, відділу кадрів, юридичного відділу) та керівників виробничих дільниць. Контрольні функції цих керівників визначені посадовими інструкціями та охоплюють усі основні напрями діяльності підприємства.

Директор здійснює загальний контроль за роботою всіх підрозділів і відповідає за виконання наказів та розпоряджень, прийняття управлінських рішень, ефективне використання майна та фінансово-господарські результати підприємства. Він забезпечує дотримання трудової дисципліни та персональну відповідальність кожного працівника за виконання своїх обов'язків, координує діяльність бухгалтерії, відділу кадрів, юридичного відділу, маркетингового та технічного напрямів.

Комерційний заступник контролює роботу підзвітних комерційних і економічних підрозділів підприємства. До його обов'язків належать:

– контроль виконання плану реалізації продукції;

– організація та контроль матеріально-технічного забезпечення;

– виконання плану прибутку;

– контроль за цільовим використанням кредитних ресурсів;

– припинення виробництва нерентабельної продукції;

– контроль виконання договорів поставок за асортиментом, номенклатурою, якістю та строками.

Цей керівник взаємодіє з відділом збуту, планово-економічним відділом, відділом постачання та маркетинговим відділом.

Головний інженер (у вашому початковому тексті — головний технолог) здійснює технічний контроль і відповідає за:

– дотримання технологічної, проектної та конструкторської дисципліни;

– виконання норм і правил з охорони праці, пожежної безпеки та виробничої санітарії;

– роботу технічних служб: технічного відділу, геологічної служби, відділу охорони праці;

– організацію та контроль роботи виробничих дільниць: газоспецмонтажних, електромонтажних, оздоблювальних, металоробочих, охоронної дільниці, будівельної дільниці, автотранспортної служби.

Він також контролює стан обладнання, продуктивність спеціалізованого устаткування та дисципліну в технічних і виробничих підрозділах.

Начальник зі збуту контролює стан продукції на складах, своєчасне надходження коштів за реалізовану продукцію, здійснює керівництво підлеглими працівниками, контролює внесення змін до довідкової та рекламної інформації.

Начальник планово-економічного відділу виконує критичну функцію комплексного моніторингу економічної результативності підприємства. До сфери його безпосереднього контролю належать процеси реалізації продукції

та формування прибутку, а також верифікація правильності застосування встановлених цін. Особлива увага приділяється трудовим ресурсам: перевірці дотримання тарифних ставок, розрядів, посадових окладів, а також обґрунтованості нарахування доплат і надбавок до заробітної плати.

Окрім фінансових аспектів, керівник відділу контролює раціональність використання штатної чисельності працюючих та фонду споживання. Важливою складовою його діяльності є нагляд за процесами підготовки та підвищення кваліфікації персоналу, що забезпечує професійне зростання колективу.

Також він здійснює системний контроль за веденням статистичного обліку, охоплюючи всі виробничі та техніко-економічні показники, що дозволяє формувати об’єктивну картину роботи підприємства для потреб стратегічного аналізу.

Начальник відділу постачання відповідальний за:

– забезпечення підприємства матеріалами, сировиною й інструментами;

– своєчасність та якість поставок;

– раціональне використання матеріальних ресурсів;

– взаємодію з постачальниками.

У результаті розгляду посадових інструкцій ПП «КРЕАТОР-БУД» встановлено, що значна кількість контрольних процедур здійснюється за рахунок бухгалтерського контролю, тобто знаходиться у виконанні працівників бухгалтерії. Зокрема, працівники бухгалтерської служби здійснюють:

– контроль за достовірністю бухгалтерського обліку та звітності;

– контроль за дотриманням чинного законодавства та вимог облікової політики, норм і нормативів витрачання сировини і матеріалів;

– контроль за виконанням фінансових планів, дотриманням касової та платіжної дисципліни;

– контроль за своєчасними погашеннями усіх зобов’язань,

виявленням та списанням нестач і втрат;

– контроль за збереженням і раціональним використанням активів, ресурсів, документації;

– звірку даних первинного та зведеного обліку;

– своєчасне проведення інвентаризацій тощо.

Безпосереднє забезпечення цілісності ресурсів на місцях зберігання покладено на матеріально-відповідальних осіб. Їхня діяльність регламентується договорами про повну матеріальну відповідальність, що створює первинний рівень захисту активів.

Проте аналіз загальної структури управління свідчить, що попри наявність контрольних обов’язків у посадових інструкціях різних керівників, таке розпорошення функцій критично знижує ефективність внутрішньогосподарського контролю. Відсутність єдиного координаційного вектора перетворює контроль на фрагментарний процес, що не дає цілісного уявлення про стан підприємства.

Окремої уваги потребує якісний склад персоналу, задіяного у контрольних процедурах. Сучасна модель внутрішнього контролю передбачає, що суб’єкти контролю мають бути підзвітні безпосередньо власнику, зберігаючи незалежність від операційного керівництва підприємства. Це забезпечує об’єктивність висновків та рекомендацій.

У такому контексті контролер трансформується у внутрішнього консультанта. Його завдання – не просто фіксація порушень, а системна інтеграція основних показників діяльності (обороту, витрат, прибутку) у єдину аналітичну модель. Контролер допомагає менеджменту структурувати інформацію, виявляти причинно-наслідкові зв’язки відхилень та розробляти стратегічні поради для покращення фінансово-господарського стану підприємства.

Фундаментальною умовою запобігання зловживанням, розкраданням та випадковим помилкам є чіткий розподіл посадових обов’язків між персоналом. Ризик виникнення недостовірних даних значно зростає, коли

одна особа одночасно відповідає за здійснення господарської операції та її відображення в облікових регістрах. Ефективний внутрішній контроль вимагає суворого дотримання принципу неупередженості та детального розмежування прав і повноважень кожного фахівця. Відповідно, працівники контрольної служби ПП «КРЕАТОР-БУД» повинні володіти глибокими знаннями законодавства та мати навички системного узагальнення результатів перевірок.

На сьогодні система внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД» характеризується мозаїчністю та відсутністю системності. Головною проблемою є низька якість або повна відсутність регламентних документів, що визначають порядок проведення контрольних дій. Більшість процедур не закріплені документально, що робить контроль фрагментарним і непередбачуваним.

Незважаючи на наявність наказів про облікову політику та створення інвентаризаційної комісії, на підприємстві критично бракує графіків документообігу.

Відсутність затвердженого переліку робіт із зазначенням термінів створення, перевірки та обробки первинних документів окремими виконавцями призводить до низки негативних наслідків:

– часові лаги: несвоєчасне відображення операцій у бухгалтерському обліку;

– комунікаційні розриви: погіршення взаємодії між підрозділами;

– управлінська ізоляція: слабка інтеграція контрольних функцій у загальну систему менеджменту.

Результати оцінки стану організації внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД» є передумовою для його удосконалення. Адже, ефективна діяльність підприємств у сучасних нестабільних соціально-економічних умовах залежить від раціонального управління ним, а також від організації внутрішнього контролю безпосередньо.

2.3 Реалізація методики внутрішнього контролю господарських процесів

Ефективність функціонування системи внутрішнього контролю залежить від методів та методичних прийомів, які застосовують суб'єкти для його здійснення та відносно до яких об'єктів. На сучасному етапі розвитку науки про внутрішній контроль існує великий вибір різноманітних методів і прийомів внутрішнього контролю, але не всі вони використовуються на практиці.

В результаті проведених досліджень системи внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД» встановлено, що істотними недоліками внутрішнього контролю підприємств є його обмеженість окремими тематичними перевірками без системного вивчення господарських операцій та їх процесів за документами, а також зосередженість на перевірці вже прийнятих рішень; що виникнення непродуктивних витрат, зростання заборгованості по нестачах, втратах цінностей і сумах виявлених нестач, пов'язане як з недоліками в організації внутрішнього контролю підприємства, так і з низькою якістю його проведення. Тому, охарактеризуємо більш детально методичні прийоми та способи внутрішнього контролю з метою можливості розробки методики їх перевірки та побудови ефективної системи внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД».

Одним із базових етапів контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД» є формальна перевірка, яка полягає у верифікації наявності та автентичності обов'язкових реквізитів, передбачених законодавством для конкретного типу документа (підписи, печатки, штампи). Шляхом зіставлення реквізитів досліджуваного документа з даними аналогічних форм, складених раніше або пізніше, контролер диференціює документи на «доброякісні» та «недоброякісні».

Головною метою формальної перевірки є виявлення ознак навмисного спотворення інформації: фактів підробки підписів, дописок, несанкціонованого виправлення цифрових показників або зміни змісту реквізитів. Контролер повинен враховувати ризик свідомого порушення порядку оформлення документів особою, відповідальною за їх складання, з метою приховання порушень.

Паралельно з формальною оцінкою, на підприємстві активно застосовується арифметична перевірка. Її функціональне призначення — підтвердження точності математичних підрахунків та виявлення технічних помилок або свідомого шахрайства.

За допомогою цього прийому на ПП «КРЕАТОР-БУД» виявляються випадки штучного завищення або заниження собівартості продукції, некоректного списання сировини та матеріалів. Арифметична перевірка реалізується через:

– перерахунок загальних підсумків (горизонтальний та вертикальний контроль);

– узгодження нарахувань та утримань (особливо актуально для фонду оплати праці);

– перевірку таксування (множення кількісних показників на ціну).

Таблиця 2.2 – Формальна перевірка документів у системі внутрішнього контролю ПП «КРЕАТОР-БУД»

№	Напрям формальної перевірки	Зміст контрольних дій	Типові порушення, що виявляються	Значення для внутрішнього контролю
1	2	3	4	5
1	Перевірка наявності обов’язкових реквізитів	Контроль наявності підписів, печаток, штампів, дат, номерів документів	Відсутність підписів, дат, печаток	Недопущення недоброякісних документів до обліку
2	Відповідність нормативним вимогам	Перевірка відповідності форми документа чинному законодавству та внутрішнім регламентам	Використання застарілих або неуніфікованих форм	Забезпечення законності документообігу

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
3	Повнота заповнення реквізитів	Аналіз правильності та повноти заповнення всіх обов'язкових полів	Незаповнені або некоректно заповнені реквізити	Підвищення якості первинної облікової інформації
4	Логічна узгодженість реквізитів	Зіставлення дат, номерів, посад, найменувань контрагентів	Невідповідність дат періоду операції, некоректні посади	Виявлення ознак фіктивних операцій
5	Контроль автентичності підписів	Перевірка повноважень осіб, що підписали документ	Підпис неуповноваженої особи	Запобігання неправомірному оформленню операцій
6	Виявлення виправлень і дописувань	Аналіз наявності підчисток, дописувань, виправлень цифрових даних	Необґрунтовані виправлення сум та кількості	Виявлення можливих фактів фальсифікації
7	Хронологічна послідовність	Перевірка нумерації та датування документів	Порушення хронології, дублювання номерів	Контроль повноти та послідовності обліку
8	Порівняння з іншими документами	Зіставлення реквізитів із пов'язаними документами	Розбіжності в реквізитах між документами	Підвищення достовірності облікових даних
9	Оцінка якості документа	Віднесення документа до доброякісних або недоброякісних	Документи з ознаками підробки	Фільтрація інформації на початковому етапі
10	Роль у системі контролю	Визначення можливості подальшої перевірки	Неможливість сутнісної перевірки	Формування бази для наступних етапів контролю

Застосування прийомів арифметичної перевірки дає змогу виявляти значні викривлення даних, що можуть приховувати таємні розкрадання фінансів чи матеріальних активів. В актах приймання-передачі, накладних на внутрішнє переміщення ресурсів та інших документах, що фіксують рух коштів, особливу увагу слід приділяти підсумковим показникам.

Найчастіше помилки або маніпуляції виникають під час множення кількісних значень на ціну, що детально відображено в таблиці 2.3.

Метод нормативно-правової перевірки використовується для оцінки господарських операцій на предмет їх відповідності чинному законодавству, галузевим стандартам, інструкціям та внутрішнім положенням підприємства. Глибина та специфіка такого контролю зумовлені характером об'єктів, що

перевіряються: від правомірності нарахування заробітної плати та обґрунтованості списання витрат на собівартість будівельних робіт до коректності застосування норм природного убутку.

Таблиця 2.3 – Арифметична перевірка у системі внутрішнього контролю ПП «КРЕАТОР-БУД»

№	Напрям арифметичної перевірки	Зміст контрольних дій	Типові порушення, що виявляються	Значення для внутрішнього контролю
1	Перевірка правильності підрахунків	Контроль правильності підсумків у первинних документах і регістрах обліку	Арифметичні помилки в підсумках	Запобігання викривленню облікових даних
2	Перевірка множення та ділення	Зіставлення обсягів, цін і вартості робіт чи матеріалів	Неправильне визначення вартості	Недопущення завищення або заниження сум
3	Контроль застосування тарифів і розцінок	Перевірка правильності використання кошторисних норм, тарифів, ставок	Застосування невірних розцінок	Забезпечення кошторисної дисципліни
4	Перевірка податкових розрахунків	Контроль правильності обчислення ПДВ та інших податків	Помилки в податкових сумах	Зниження податкових ризиків
5	Зіставлення підсумків за період	Перевірка відповідності підсумків за днями, місяцями, об’єктами	Розбіжності між періодами	Забезпечення узгодженості даних
6	Перевірка перенесення сум	Контроль правильності перенесення сум у регістри обліку та звітність	Помилки при перенесенні даних	Достовірність фінансової інформації
7	Перевірка обсягів виконаних робіт	Зіставлення кількісних і вартісних показників	Подвійний рахунок обсягів	Запобігання завищенню виконаних робіт
8	Контроль сумарних показників	Перевірка відповідності загальної суми складовим елементам	Невідповідність структури витрат	Забезпечення аналітичної точності
9	Перевірка округлень	Контроль коректності округлення грошових показників	Систематичні помилки округлення	Недопущення накопичення похибок

На ПП «КРЕАТОР-БУД» цей інструментарій активно впроваджується обліковим персоналом для забезпечення легітимності всіх фінансових процесів (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Нормативно-правова перевірка в системі внутрішнього контролю ПП «КРЕАТОР-БУД»

№ з/п	Напрям нормативно-правової перевірки	Зміст контрольних дій	Типові порушення, що виявляються	Значення для внутрішнього контролю
1	Дотримання будівельного законодавства	Перевірка відповідності діяльності вимогам законів, ДБН, стандартів	Порушення будівельних норм і правил	Запобігання штрафам і зупиненню робіт
2	Ліцензійні умови	Контроль наявності та чинності ліцензій і дозволів	Виконання робіт без належних дозволів	Забезпечення правомірності діяльності
3	Договірна відповідність	Перевірка відповідності умов договорів нормам законодавства	Невідповідність умов договорів вимогам закону	Зниження правових ризиків
4	Кошторисне нормування	Контроль застосування чинних кошторисних норм і стандартів	Використання застарілих норм	Дотримання кошторисної дисципліни
5	Земельні та містобудівні вимоги	Перевірка прав на земельну ділянку та містобудівних умов	Відсутність правовстановлюючих документів	Законність реалізації будівельного проєкту
6	Трудове законодавство	Контроль дотримання норм охорони праці та трудових відносин	Порушення вимог охорони праці	Зниження соціальних і фінансових ризиків
7	Екологічні вимоги	Контроль дотримання екологічних норм під час будівництва	Порушення природоохоронного законодавства	Запобігання екологічним санкціям
8	Внутрішні нормативні акти	Перевірка дотримання внутрішніх положень і регламентів	Порушення внутрішніх процедур	Підвищення внутрішньої дисципліни
9	Актуальність нормативної бази	Контроль використання чинних нормативно-правових актів	Застосування нечинних нормативів	

На ПП «КРЕАТОР-БУД» у процесі контролю використовуються методи зіставлення взаємопов’язаних документів, ключовим серед яких є зустрічна перевірка (взаємний контроль). Цей прийом полягає у порівнянні даних із різних джерел або підрозділів, що стосуються однієї операції, задля підтвердження її достовірності.

Головне завдання зустрічної перевірки — виявлення підроблених документів, фіктивних операцій (безтоварних чи безгрошових) та фактів привласнення активів. Вона дозволяє ідентифікувати неоприбутковані

матеріали, необґрунтовані нарахування зарплати та створення необлікованих залишків продукції, що є критично важливим для запобігання зловживанням.

Водночас суттєвою прогалиною в системі контролю підприємства є ігнорування методів перевірки руху однорідних цінностей, зокрема хронологічного аналізу та контрольного порівняння. Суть останнього методу полягає у верифікації кількісних показників за між навзаємо інвентаризаційний період.

Логіка контрольного порівняння базується на формулі: до початкового залишку додається обсяг надходжень за період, після чого віднімається документально підтверджена витрата. Такий розрахунок дозволяє виявити розбіжності між обліковими даними та фактичним рухом ресурсів, що наразі не реалізовано на ПП «КРЕАТОР-БУД» належним чином.

На нашу думку, застосування даних прийомів документального контролю є важливими для підприємства, але тільки в тому разі, якщо їх здійснюватиме не обліковий персонал, на який може впливати адміністрація, а створений відділ внутрішнього контролю або уповноважена посадова особа – внутрішній контролер. Так, застосування контрольного порівняння як самостійного методичного прийому документального контролю дозволить виявити зловживання персоналу (адміністрації), які пов’язані з:

– недооприбуткуванням частини запасів, що надходять на підприємство;

– надлишковим списанням частини товарно-матеріальних цінностей під виглядом документованих витрат;

– неправомірним оформленням пересортування;

– приховуванням частини виручки, отриманої від населення за реалізацію продукції тощо.

Незважаючи на свою аналітичну цінність, метод контрольного порівняння має певні обмеження. Найбільш відчутними серед них є висока трудомісткість процесу та технічна складність ідентифікації прихованих зловживань. З огляду на це, ми вважаємо за доцільне застосовувати цей

інструмент вибірково, фокусуючись на найбільш ризикованих категоріях активів. Слід визнати, що виключно документальні методи не завжди дозволяють охопити всі аспекти діяльності підприємства в повному обсязі.

У таких випадках на перший план виходять прийоми фактичного контролю, серед яких найефективнішим є інвентаризація. Її результативність безпосередньо залежить від своєчасності проведення та охоплення саме тих активів і зобов'язань, що потребують перевірки. Принципово важливо, щоб інвентаризація відбувалася не формально «на папері», а шляхом реального перерахунку, оскільки лише достовірні дані про фактичну наявність цінностей можуть стати надійною базою для управлінських рішень щодо виявлених нестач.

Для підвищення ефективності цього процесу ми пропонуємо запровадити обов'язкову систематизацію отриманих результатів у спеціалізованому робочому документі внутрішнього контролера. Така консолідація даних дозволить керівництву приймати своєчасні та економічно обґрунтовані рішення, базуючись на чітко структурованій інформації про відхилення.

На ПП «КРЕАТОР-БУД» інвентаризація є ключовим інструментом внутрішнього контролю, що забезпечує підтвердження фактичної наявності активів і зобов'язань будівельного підприємства. Її результати дозволяють виявити розбіжності між обліковими даними та фактичним станом ресурсів, а також підвищити достовірність фінансової звітності (табл. 2.5).

Водночас варто розуміти, що інвентаризація не є універсальною заміною іншим інструментам моніторингу, оскільки лише комплексне використання методичних прийомів дає змогу ідентифікувати весь спектр порушень та зловживань. Саме тому в арсеналі внутрішнього контролера мають бути присутні й інші способи фактичної перевірки.

Зокрема, вагоме значення має обстеження, яке передбачає безпосереднє візуальне та аналітичне вивчення об'єктів безпосередньо на місцях їх знаходження. Сфера застосування цього методу на ПП «КРЕАТОР-БУД»

досить широка: від перевірки касової дисципліни та умов зберігання матеріалів на складах до інспекції стану обладнання, території та оцінки дієвості системи матеріальної відповідальності.

Таблиця 2.5 – Процедура інвентаризації в системі внутрішнього контролю ПП «КРЕАТОР-БУД»

№	Об’єкт інвентаризації	Зміст інвентаризаційних процедур	Типові порушення, що виявляються	Значення для внутрішнього контролю
1	Будівельні матеріали	Фактичний підрахунок, зважування, вимірювання та звірка з обліковими даними	Нестачі, надлишки, пересортиця	Забезпечення збереження матеріальних ресурсів
2	Матеріали на будівельних майданчиках	Перевірка наявності та умов зберігання матеріалів	Необліковані залишки, псування	Запобігання втратам на об’єктах
3	Незавершене будівництво	Оцінка фактичного ступеня готовності об’єктів	Завищення обсягів НЗБ	Достовірність оцінки активів
4	Основні засоби	Перевірка наявності, стану та використання будівельної техніки	Відсутність об’єктів, знос	Контроль ефективності використання ОЗ
5	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Фактична перевірка та зіставлення з обліком	Нецільове використання	Посилення матеріальної відповідальності
6	Розрахунки з підрядниками	Звірка взаєморозрахунків і підтвердження заборгованостей	Неврегульовані розбіжності	Достовірність фінансових зобов’язань
7	Грошові кошти	Перевірка каси, рахунків і грошових документів	Надлишки, нестачі	Забезпечення фінансової дисципліни
8	Давальницькі матеріали	Перевірка наявності та використання матеріалів замовника	Необґрунтоване списання	Захист інтересів замовника
9	Документи суворої звітності	Фактична перевірка бланків та їх обліку	Порушення порядку зберігання	Запобігання зловживанням
10	Результати інвентаризації	Оформлення актів, відображення в обліку	Несвоєчасне відображення	Коригування облікових даних

Метод обстеження дозволяє зафіксувати реальний стан справ на конкретній ділянці безпосередньо в момент перевірки. Процедура включає візуальний огляд об’єктів, аналіз супровідної документації, а також

отримання усних чи письмових пояснень від відповідальних осіб. Завдяки обстеженню стає можливим оперативно з’ясувати якість ведення обліку «на місцях», перевірити дотримання технологічних регламентів будівництва та виявити приховані недоліки в організації виробничого процесу.

Фахівці, відповідальні за здійснення внутрішнього контролю, наділені правом запитувати пояснення та довідкові матеріали у будь-якого співробітника підприємства з питань, що виникають під час ревізій. Для ефективної реалізації цього права до посадових інструкцій персоналу варто внести положення про обов’язок надавати письмові відповіді на запити контролерів. Кожна сторінка такого документа має бути завірена підписом автора із зазначенням дати. Письмові роз’яснення є важливим інструментом для верифікації даних у первинних документах, ідентифікації підробок, виявлення маніпуляцій з інформацією та встановлення осіб, причетних до певних подій.

У разі виявлення під час перевірки ознак зловживань або фактів розкрадання майна, контролер має негайно поінформувати про це керівництво підприємства. Системному контролю мають підлягати всі ключові етапи діяльності: від постачання сировини до виробництва та збуту готової продукції. Такий підхід забезпечить менеджмент актуальними даними для прийняття рішень, що дозволить оперативно виправляти відхилення від технологічних чи фінансових норм і запобігати виникненню негативних тенденцій у майбутньому.

Отже, ми приходимо до висновку про необхідність розробки комплексної методики внутрішнього контролю, яка б охоплювала всі ключові процеси господарської діяльності як цілісні об’єкти моніторингу.

На наше переконання, вибір конкретних методів та прийомів контролю обумовлюється специфікою об’єктів, на які спрямована перевірка, а також компетенціями суб’єктів, що її проводять. Це означає, що кожен інструмент контролю, який впроваджується на підприємстві, має бути чітко закріплений за відповідним об’єктом та виконавцем. За результатами проведеного аналізу

практичного використання документальних і фактичних засобів перевірки, ми систематизували ці взаємозв'язки, що представлено у зведеній таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Аналіз застосування методів документального та фактичного контролю на підприємстві ПП «КРЕАТОР-БУД»

№ з/п	Методичні прийоми та способи внутрішнього контролю	Об'єкти внутрішнього контролю	Суб'єкти внутрішнього контролю
1	2	3	4
Методичні прийоми документального контролю			
1	Прийоми перевірки певних окремих документів:	Господарські операції, бухгалтерські документи, записи в облікових регістрах	Обліковий персонал, начальник планово-економічного відділу, начальник відділу збуту,
	- перевірка по суті		
	- формальна перевірка		
	- арифметична перевірка		
	- аналітична перевірка		
	- перевірка бухгалтерських проводок		
	- нормативно-правова перевірка		
2	Прийоми перевірки декількох документів, які відображають взаємопов'язані операції:	Документи та регістри, що засвідчують здійснення господарських операцій	Обліковий персонал, завскладом
	- зустрічна перевірка		
3	Прийоми перевірки документів, що відображають рух однорідних цінностей:	Не здійснюється	Не здійснюється
	- хронологічна перевірка записів		
	- контрольне порівняння кількісно-сумового обліку		
Методичні прийоми фактичного контролю			
4	Інвентаризація	Матеріальні цінності, їх збереження, активи та зобов'язання	Інвентаризаційна комісія
5	Логічне дослідження операцій	Господарські операції	Всі суб'єкти ВК

[Систематизовано автором за результатами досліджень]

Такий підхід дозволить при формуванні методики внутрішнього контролю для ПП «КРЕАТОР-БУД» суттєво її вдосконалити та адаптувати до реальних умов діяльності.

Підсумовуючи, зазначимо, що для реалізації контрольних функцій на підприємстві використовується сукупність документальних і фактичних

прийомів. Тільки їхня інтеграція та взаємне доповнення дозволять підвищити рівень якості й достовірності інформації, що є критично важливим для підвищення ефективності менеджменту та обґрунтованості управлінських рішень.

Результати аналізу методів контролю за такими об’єктами, як ресурси та фінансові результати, стають базою для модернізації контрольного механізму. Це створює необхідні умови для переходу від простої фіксації помилок до стратегічного управління ризиками підприємства.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПП «КРЕАТОР-БУД»

3.1 Організація дієвого внутрішнього контролю на підприємстві

В умовах сучасної соціально-економічної турбулентності та посилення інтеграційних процесів, система внутрішнього контролю стає ключовим інструментом забезпечення управлінського апарату релевантною інформацією. Глобальні кризові явища вимагають від менеджменту ПП «КРЕАТОР-БУД» високої гнучкості та здатності оперативно реагувати на виклики зовнішнього та внутрішнього середовища. У зв'язку з цим, адекватна оцінка господарських ризиків та вдосконалення контрольних механізмів є стратегічним пріоритетом для стабільного розвитку підприємства.

Проведене обстеження та опитування персоналу на ПП «КРЕАТОР-БУД» свідчать про те, що на підприємстві спостерігається недооцінка важливості регулятивного забезпечення. Зокрема, розробка посадових інструкцій та внутрішніх положень має формальний характер, а контрольні функції в них чітко не розмежовані. Створення дієвої системи внутрішнього контролю в сучасних умовах є фундаментом ефективного управління, оскільки вона гарантує достовірність облікових даних, законність операцій та забезпечує соціальні й майнові гарантії як для працівників, так і для власників бізнесу.

Потреба у модернізації системи внутрішнього контролю зумовлена запитом власників на отримання незалежної та об'єктивної оцінки роботи менеджменту. Крім того, наявність прозорого контролю підвищує рівень довіри з боку інвесторів і партнерів, одночасно мінімізуючи підприємницькі

ризики. На сучасному етапі внутрішній контроль має бути інтегрований у всі ланки менеджменту. Від нього очікують не лише фіксації помилок, а й конструктивних пропозицій щодо вдосконалення бізнес-процесів, зміцнення фінансової стійкості та упередження ймовірних загроз.

Питання організації внутрішнього контролю на підприємстві потребує вирішення таких проблем: форми організації, функціональних обов'язків осіб, що здійснюють внутрішній контроль, підпорядкованість внутрішнього контролю в системі управління підприємством, напрямки контрольної діяльності на підприємстві. Вирішення даних питань повинно забезпечити врахування інтересів та захисту прав всіх зацікавлених сторін.

Враховуючи те, що саме суб'єкти здійснення внутрішнього контролю є однією з основних ознак, що відрізняє цей вид контролю від інших, то необхідно звернути увагу на те, що від правильної організації внутрішнього контролю залежить його ефективність, оперативність і здатність впливати на прийняття управлінських рішень.

Тому ми пропонуємо такі варіанти побудови системи внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД», як: здійснення контрольних дій посадовими особами згідно до посадових інструкцій, формування окремого підрозділу (відділу) внутрішнього контролю, впровадження посади внутрішнього контролера, їх поєднання (рис. 3.1).

Розглянемо детальніше перший варіант побудови системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Внутрішній контроль є важливою складовою частиною господарського механізму і використовує найновіші знання з теорії і практики планування, обліку, контролю, інформаційних систем з метою прийняття виважених управлінських рішень.

Здійснити таку координацію різних систем, що забезпечують виконання вищенаведених різновидів господарювання спроможний лише структурно відокремлений підрозділ внутрішнього контролю.

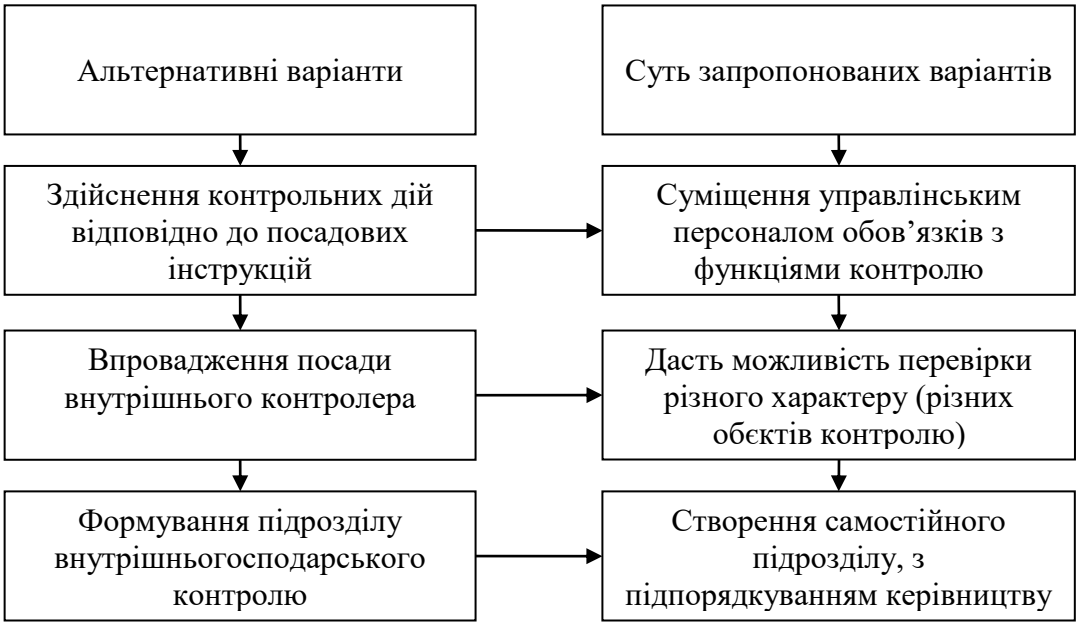


Рисунок 3.1 – Варіанти побудови ефективної системи внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД»

[запропоновано автором на основі систематизації]

Підпорядкованість та сфера впливу підрозділу внутрішнього контролю зображено на рис. 3.2.

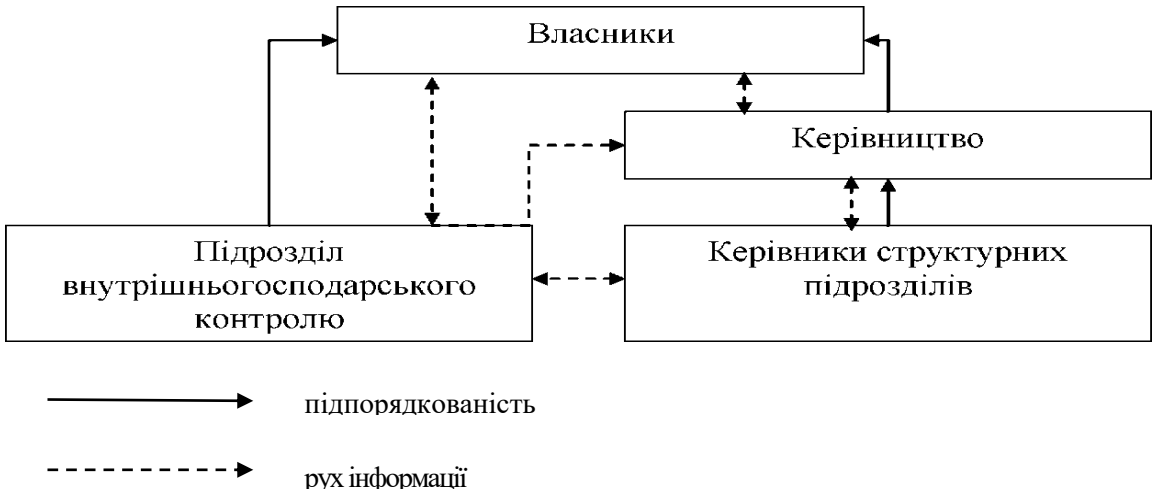


Рисунок 3.2 – Підпорядкованість та сфера впливу підрозділу внутрішнього контролю

[розроблено автором]

Створення підрозділу внутрішнього контролю на підприємстві дозволить керівництву підприємства:

– децентралізувати управління, створити такий підрозділ, на який можна покласти відповідальність за результати роботи;

– сконцентрувати необхідну інформацію для планування, прогнозування та управління в одному структурному підрозділі;

– забезпечити оперативність збору інформації;

– швидкість досягнення цілей планування, обліку, аналізу та управління;

– підвищити конкурентоздатність підприємства.

Позиціонування підрозділу внутрішнього контролю в організаційно-управлінській структурі підприємства повинно полягати в тому, що це самостійний підрозділ, який підпорядковуватиметься виключно власнику (власникам) або вищому керівництву, що забезпечить його організацію на основі принципів об'єктивності та незалежності. Якщо підрозділ внутрішнього контролю складається зі значної кількості внутрішніх контролерів, то слід проводити щорічну ротацію персоналу шляхом зміни об'єктів їх контролю, що сприятиме підвищенню рівня їх спеціалізації.

Здійснення внутрішнього контролю на підприємстві ПП «КРЕАТОР-БУД» повинне мати певну визначену послідовність, яку представлено у вигляді етапів (рис. 3.3).

На початковому етапі повинні бути створені відповідні умови для ефективного функціонування підрозділу внутрішнього контролю (окремої посадової особи). Так, мають бути створені регламенти щодо діяльності та правового статусу підрозділу внутрішнього контролю або внутрішнього контролера, розроблене методичне забезпечення його здійснення. Підрозділ внутрішнього контролю або внутрішній контролер повинні бути забезпечені технічними засобами для повноцінного виконання своїх обов'язків. Разом з тим, на початковому етапі вважаємо за доцільне здійснити оцінку ризиків, які властиві діяльності підприємства.

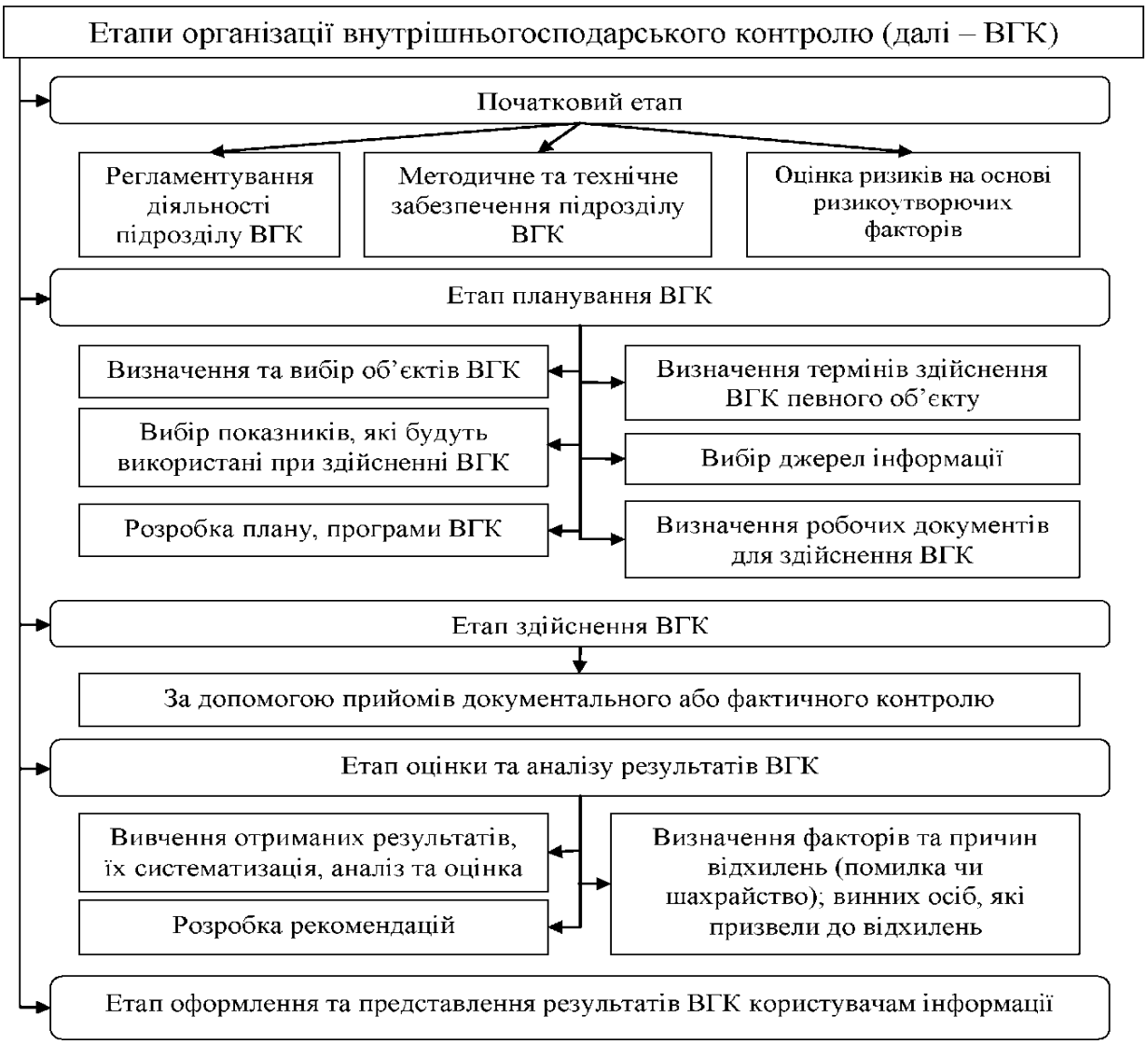


Рисунок 3.3 – Етапи організації внутрішнього контролю

[розроблено автором]

Нами було ідентифіковано ключову сукупність об'єктивних та суб'єктивних чинників, що провокують виникнення ризиків на макро- та мікрорівнях функціонування ПП «КРЕАТОР-БУД», із чітким виокремленням загроз, специфічних для діяльності саме цього суб'єкта. Процедура оцінювання ризиків може базуватися на різноманітних методиках, обраних менеджментом, приклад однієї з яких, заснованої на факторному аналізі впливу, деталізовано у Додатку Ж. Завдяки такому підходу керівництво отримує фундаментальну базу для побудови цілісної системи ризик-менеджменту.

Для забезпечення результативності контрольних заходів критично важливо приділити увагу етапу планування, де відбувається відбір конкретних об’єктів перевірки та розраховуються масштаби майбутніх робіт з урахуванням стратегічних цілей контрольного підрозділу. У цей період також визначаються критерії порівняння або так звані «еталонні» показники та встановлюється перелік джерел інформації, що підлягатимуть дослідженню. Процес планування завершується формуванням деталізованого плану, програми проведення перевірки та розробкою уніфікованих шаблонів робочої документації, що використовуватимуться контролерами у процесі їхньої діяльності.

Спираючись на напрацювання етапу планування, розпочинається стадія безпосередньої реалізації внутрішнього контролю із залученням усього арсеналу методів фактичної та документальної перевірки. Уся зібрана під час моніторингу інформація проходить через процеси ретельного вивчення, групування, аналітичного опрацювання та оцінки. На цій основі встановлюються конкретні чинники та природа виявлених невідповідностей, зокрема розмежовуються випадкові помилки та навмисні шахрайські дії, а також ідентифікуються відповідальні особи, чиї вчинки або недбалість спричинили відхилення, після чого формуються відповідні пропозиції щодо їх усунення.

Фінальна стадія передбачає належне документування та презентацію підсумків контрольної перевірки зацікавленим користувачам, які на базі отриманих звітів приймають рішення для корекції виявлених порушень. Важливою складовою цього етапу є також подальший нагляд за впровадженням цих рішень у практику, що забезпечує замкненість і результативність усього циклу внутрішнього контролю на підприємстві.

Як зазначалося, для закріплення правового статусу внутрішнього контролю розробляється система внутрішньої регламентації. Ми ж, в свою чергу, зважаючи на розроблені у другому розділі роботи підходи до організації та методики внутрішнього контролю ПП «КРЕАТОР-БУД»,

вважаємо, що система внутрішньої регламентації внутрішнього контролю повинна мати три рівні (рис. 3.4.).

Перша категорія документів дозволяє визначити загальні положення внутрішнього контролю на рівні підприємства.

Другий рівень документів визначає більш чіткі положення внутрішнього контролю, пов'язані з конкретними суб'єктами його здійснення.

На третьому ж рівні визначаються права та обов'язки осіб, що безпосередньо або опосередковано пов'язані з контролем діяльності на підприємстві.

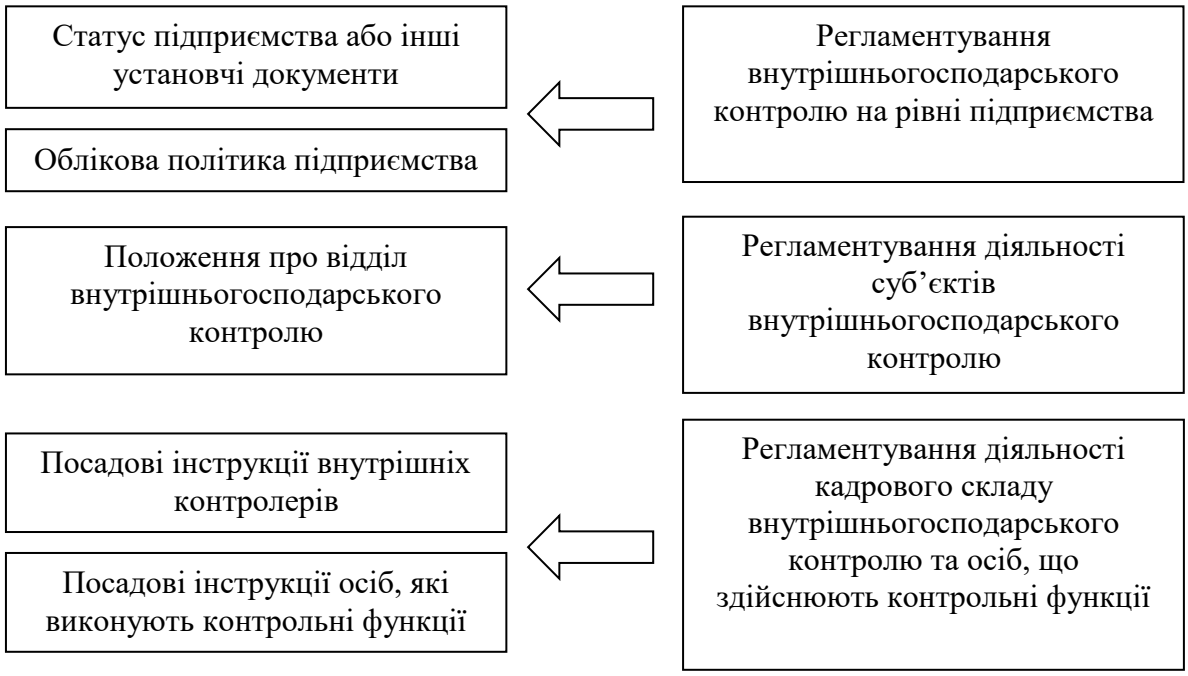


Рисунок 3.4 – Регламентування внутрішнього контролю на підприємстві [згруповано автором]

Фундаментальним документом, що закладає правову основу діяльності будь-якої організації, є Статут або відповідна установча документація. У розділі, що регламентує роботу органів управління, необхідно чітко прописати обрану форму реалізації внутрішнього контролю, визначити відповідальних за його організацію осіб, а у разі функціонування самостійної

служби — вказати статус її керівника.

Важливим рівнем нормативного регулювання виступає Наказ про облікову політику, який через встановлення конкретних методів та способів фіксації господарських операцій безпосередньо формує методологічний базис контрольних заходів. У цьому документі доцільно окремо зафіксувати, що процеси організації та методика здійснення перевірок на підприємстві регламентуються Положенням про підрозділ внутрішнього контролю.

Саме Положення про підрозділ внутрішнього контролю є основним внутрішнім стандартом, що деталізує роботу служби. Систематизувавши існуючий практичний досвід у цій галузі, ми сформували проєкт такого положення, який наведений у Додатку И та визначає ключові засади функціонування контрольної ланки на ПП «КРЕАТОР-БУД».

Положення про підрозділ внутрішнього контролю є фундаментальним локальним актом, що визначає сутнісні характеристики, ключові цілі, а також повноваження та відповідальність контрольної служби. Найбільш раціональною вбачається структура документа, що включає загальні положення, глосарій термінів, етичні принципи та конкретні завдання контролю. Важливо детально прописати правовий статус підрозділу, перелік суб’єктів, права та обов’язки контролерів, а також заходи відповідальності за порушення встановлених норм. Окрему увагу слід приділити регламентації взаємодії персоналу інших відділів із контрольною службою, що дозволить охопити всі потенційні суперечності та підвищити загальну продуктивність перевірок.

Така побудова документа гарантує можливість здійснення всебічного моніторингу всіх бізнес-процесів організації. Головною перевагою впровадження цього регламенту є забезпечення менеджменту точними та актуальними даними про роботу кожного підрозділу, що створює надійну базу для швидкого реагування на відхилення та прийняття стратегічно вірних рішень у межах усього підприємства.

Використання «Положення про підрозділ (відділ) внутрішнього

контролю» сприятиме подоланню недоліків контрольного процесу, що були виявлені під час обстеження діючої системи контролю в практиці ПП «КРЕАТОР-БУД».

Наступний рівень нормативного забезпечення контролю представлений посадовими інструкціями, які деталізують роботу конкретних фахівців і визначають їхні вузькоспеціалізовані завдання. Ефективна посадова інструкція має поєднувати загальні положення, вичерпний перелік прав та обов'язків, а також встановлювати чіткі кваліфікаційні вимоги та межі відповідальності внутрішнього контролера. Як важливий елемент формалізації контрольної функції на підприємстві, нами було розроблено проект відповідної інструкції, що міститься у Додатку К.

Варто наголосити, що до процесу внутрішнього контролю залучені всі структурні одиниці організації. Залежно від специфіки діяльності, це може бути як всебічний моніторинг, так і нагляд за окремими об'єктами чи перевірка виконання конкретних процедур. Таким чином, кожен підрозділ та окремий співробітник стають частиною загальної системи безпеки підприємства, реалізуючи свої повноваження у межах, визначених їхніми персональними інструкціями.

Наявність кваліфікованих кадрів, які володіють високим рівнем професійної етики та чітко розуміють коло своїх прав і обов'язків, є фундаментом надійної контрольної системи. Компетентність і доброчесність персоналу в поєднанні з детальною регламентацією їхньої діяльності в посадових документах виступають головним важелем забезпечення законності та ефективності всіх господарських процесів.

Однією з основних причин недосконалості внутрішнього контролю на підприємстві є відсутність або часткова наявність в посадових інструкціях конкретних вказівок про обов'язки щодо здійснення контролю. Якщо взяти до уваги той факт, що на підприємстві внутрішній контроль здійснюють окремі посадові особи, то з метою врегулювання питання щодо розподілу контрольних функцій варто зобразити схематично суб'єкти внутрішнього

контролю та об’єкти, по відношенню до яких мають здійснюватися контрольні дії (рис. 3.5).



Рисунок 3.5 – Схема суб’єктів внутрішнього контролю та підконтрольних ним об’єктів на ПП «КРЕАТОР-БУД»

[систематизовано автором]

Для досягнення максимальної результативності внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД» доцільно інтегрувати специфічні контрольні повноваження безпосередньо у посадові інструкції працівників або у відповідні положення про роботу структурних підрозділів. Чітка фіксація обов’язків щодо нагляду за конкретними об’єктами дозволить усунути дублювання функцій та забезпечить персональну відповідальність за моніторинг ресурсів і результатів діяльності на кожній ділянці.

Така деталізація контрольних завдань у регламентних документах перетворює внутрішній контроль із фрагментарних перевірок на безперервний процес, де кожен суб’єкт чітко розуміє межі своєї компетенції та об’єкти, за стан яких він звітує перед керівництвом.

Відсутність підрозділу внутрішнього контролю на наведеній схемі пояснюється тим, що його функціональні повноваження, права та зобов'язання вже отримали вичерпну характеристику в межах окремого «Положення про підрозділ (відділ) внутрішнього контролю».

Таким чином, ефективність усієї контрольної системи підприємства критично залежить від якості нормативного регулювання через пакет організаційно-розпорядчої документації. Як було підкреслено раніше, ключовим елементом на стадії планування є формування стратегічного плану та деталізованої програми майбутніх перевірок.

Під розробкою плану внутрішнього контролю ми розуміємо формування чіткого переліку запланованих заходів, а також визначення конкретних форм робочої документації, що застосовуватимуться в процесі моніторингу. Безпосередньо перед початком перевірки керівник контрольної служби, базуючись на загальному плані, формує робочу програму. Вона чітко окреслює об'єкти інспектування, конкретні методи та прийоми перевірки, персональний розподіл завдань між співробітниками відділу, часові межі проведення робіт та чітко встановлений порядок фіксації та подання отриманих результатів.

План і програма внутрішнього контролю розробляються з метою попередження порушень, або щодо яких існує ймовірність їх настання, або, які вже колись були виявлені на підприємстві. Нами розроблено та пропонується до впровадження в діяльність ПП «КРЕАТОР-БУД» план внутрішнього контролю (Додаток Л).

На етапі планування внутрішнього контролю потрібно також врахувати документообіг процесу здійснення внутрішнього контролю.

Підрозділ внутрішнього контролю або окрема посадова особа – контролер, повинні бути своєчасно та в повному обсязі забезпечені інформацією щодо завдань здійснення внутрішнього контролю. Відповідно до поставлених завдань вони здійснюють внутрішній контроль або, за необхідності, надають консультації на основі наявних регламентів щодо

правового статусу підрозділу внутрішнього контролю, або контролера, документів щодо планування внутрішнього контролю, методики його здійснення та робочих документів.

З метою економії часу на підготовку до перевірок контролерами нами запропоновано схему документообігу процесу здійснення внутрішнього контролю (рис. 3.6), що сприятиме підвищенню якості та оперативності здійснення внутрішнього контролю та зменшенню ризику надання недостовірної інформації її користувачам.



Рисунок 3.6 – Схема документообігу процесу здійснення внутрішнього контролю

[розроблено автором]

Разом з тим, результати здійснення внутрішнього контролю або

надання консультацій повинні бути подані у певних звітних документах у вигляді звітів, таблиць, актів, довідок, висновків, рекомендацій щодо вирішення завдань, в яких вказується об'єкт внутрішнього контролю, особа, яка здійснювала внутрішній контроль, виявлені відхилення або порушення, рекомендації щодо усунення відхилень, оцінка причини відхилень (помилка чи шахрайство) та відповідальні особи за виникнення відхилень.

Користувачі інформації, а саме – власники, управлінці вищих рівнів, на основі поданих звітних документів приймають певні управлінські рішення щодо координації дій та заходів по усуненню відхилень та причин, які призвели до їх виникнення та негативних наслідків, а також щодо винних осіб. Разом з тим, при прийнятті певних управлінських рішень формуються нові більш детальні завдання для внутрішнього контролю, дії, заходи з метою запобіганню виникненню даних відхилень в майбутньому та мінімізації їх негативного впливу на підприємство.

На основі даних, розроблених та зібраних на етапі планування внутрішнього контролю відбувається безпосереднє здійснення внутрішнього контролю, результати якого підлягають подальшому вивченню, систематизації, аналізу та оцінці.

Оскільки в процесі господарської діяльності можуть виникати помилки та факти шахрайства, то, відповідно, виникає необхідність розмежування сутності цих понять. Це дасть можливість в майбутньому правильно визначити відповідальність за їх здійснення та уникнути їх повторення за допомогою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю шляхом внесення своєчасних коригувань під час виробничих циклів та вжиття необхідних заходів щодо попередження можливих втрат підприємства.

Розглядаючи питання помилок і шахрайства, доцільно звернути увагу на сутність цих понять. Зобов'язання правильного тлумачення і використання термінів «шахрайство» і «помилка» є метою МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства і за помилки, допущені

при перевірці фінансової звітності». Відповідно до даного нормативу під «шахрайством» мається на увазі навмисно неправильне відображення і подання даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства. А під «помилкою» розуміється ненавмисне викривлення фінансової інформації внаслідок арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, неповноти обліку, неправильного подання в обліку фактів господарської діяльності, складу майна, вимог і зобов'язань, а також невідповідне відображення операцій в обліку [57, С. 276-277].

Але, як бачимо, дані визначення наведені з позицій підготовки аудиторського висновку, визначення ризику аудиту і впливу шахрайства та помилок на достовірність фінансової звітності клієнта.

Термін «шахрайство» є широким юридичним поняттям, навколо якого ведуться дискусії різних вчених. Ст. 222 Кримінального кодексу України передбачено використання терміну «шахрайство» за формулюванням «надання завідомо неправдивої інформації», проте, тільки по відношенню до органів державної влади чи місцевого самоврядування, банків чи інших кредиторів. А ст. 190 Кримінального кодексу України під «шахрайством» розуміє заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою, за що передбачена кримінальна відповідальність [47]. Проте варто зазначити, що поняття «помилок» та «шахрайства» з точки зору діяльності підприємства, його виробничого процесу розкрите недостатньо.

Ми вважаємо, що суб'єктами шахрайства можуть бути: управлінський персонал, наймані працівники та третя сторона. Помилки можна класифікувати за періодичністю на випадкові (арифметичні помилки, пропуски, неправильне заповнення звітних форм, неправильні проводки, помилки, здійснені внаслідок недотримання посадових інструкцій тощо) та помилки, які повторюються [73, с. 78]. Але, якщо помилки повторюються, то виникають сумніви щодо їх ненавмисності.

Ми вважаємо, що шахрайство можна класифікувати за здійсненням по

відношенню до: інвесторів, кредиторів, банківських установ, органів державної влади, аудиторів, управлінського чи найвищого управлінського персоналу, інших третіх осіб.

Класифікуючи якусь дію чи подію як шахрайство чи помилку потрібно керуватися певними критеріями. Але точних критеріїв не існує. На нашу думку, вони є суб'єктивними і залежать від багатьох факторів, які впливають на даний момент.

Одним із таких критеріїв ми вважаємо навмисність чи ненавмисність здійснення певних дій. Але розмежування за такими ознаками залежить від розуміння ситуації, яка виникла з економічної та юридичної точки зору, від особистості контролюючої особи, а також від її професійності. Ще однією ознакою, на нашу думку, є тиск зі сторони вищих посадових осіб, управлінського персоналу, третіх осіб.

Наступною ознакою є мотив. Очевидно, що помилки не мають мотиву і тиску, тобто, якщо до якоїсь дії чи події буде сумнів щодо її віднесення до помилки чи шахрайства і яка не матиме мотиву, то це буде помилка. Тоді як шахрайство є мотивованим і можливість його здійснення була продумана заздалегідь. Мотиви можуть бути різними і залежать від суб'єкта шахрайства, як особистості, від його фінансового стану та положення в суспільстві тощо.

Досить чітко це простежується на прикладі, коли працівнику виплачують не таку високу заробітну плату, на яку він претендував чи він претендує на спосіб життя понад міру своїх можливостей. Також до таких критеріїв можна віднести наявність факту обману чи зловживання довірою, зловживання службовим становищем. Цей факт наявний для шахрайства. Помилка ж здійснюється випадково.

Узагальнивши вищесказане, ми зробили висновок, що шахрайство – це навмисні мотивовані дії однієї чи декількох осіб управлінського персоналу, працівників підприємства або третьої сторони, при яких застосовується обман чи зловживання довірою для незаконного та нечесного отримання

певних вигід.

На основі проведених досліджень ми сформували модель виявлення помилок та шахрайства і відповідальність за їх здійснення, яку можна відобразити схематично (рис. 3.7).

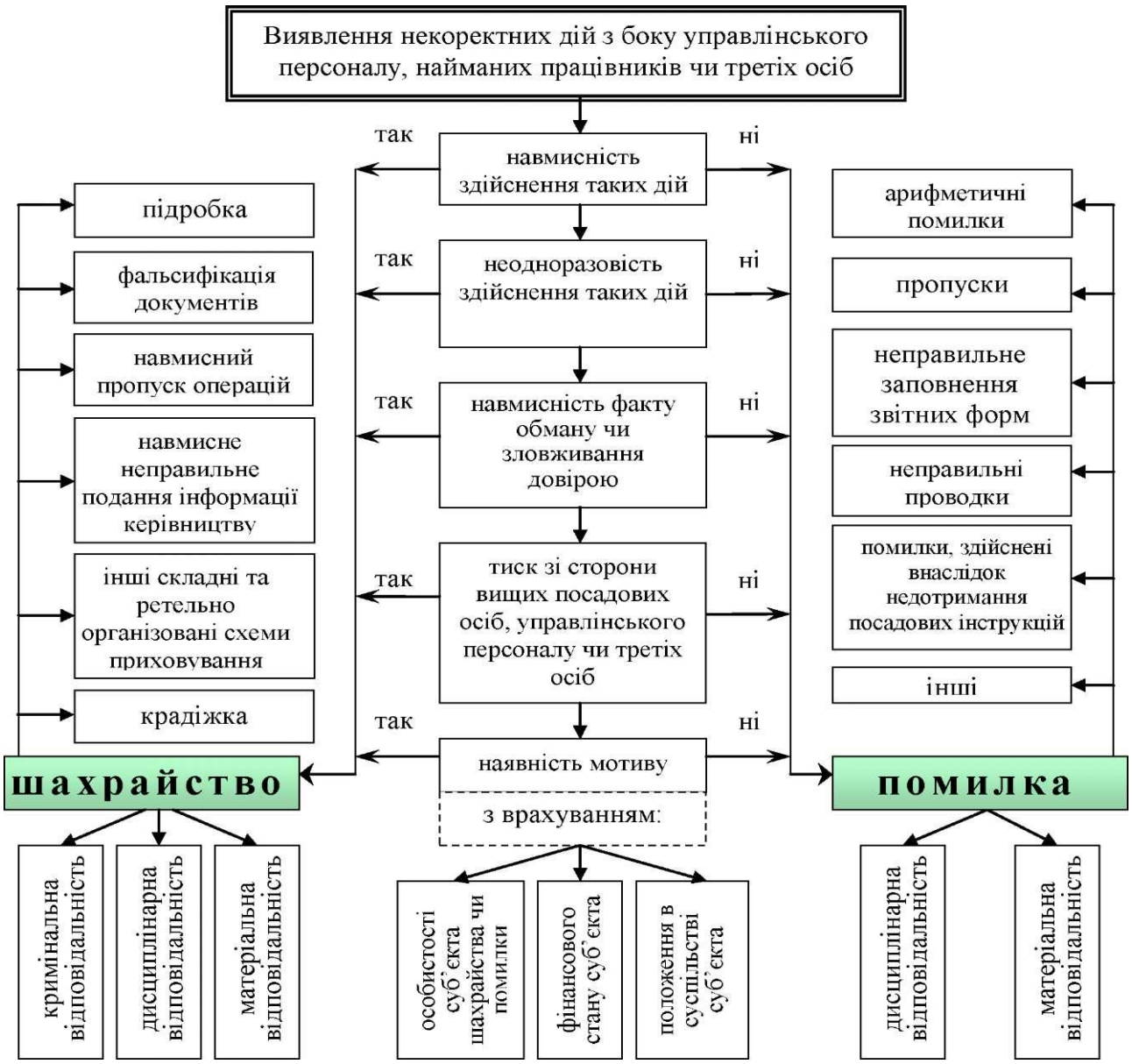


Рисунок 3.7 – Модель виявлення помилок та шахрайства і відповідальність за їх здійснення

[розроблено автором]

Шахрайство може розвиватися там, де невинні помилки залишилися непоміченими, таким чином, що здатність до порушення безпеки системи

стає очевидною. Як тільки співробітник визначить слабкі місця системи, то він може використати їх для здійснення шахрайства. Ці слабкі місця можуть складатися з неясних процедур, що охоплюють права доступу до комп'ютеризованої системи, де існує невелика різниця між дозволеними і недозволеними роботами.

Адже людина, яка має причину (скажімо, оплата великих сум аліментів), здатність (присутність технічних чи інших навичок) і доступ (наприклад, можливість приховувати шахрайські дії) може вчинити шахрайство по відношенню до підприємства.

Шахрайство також може складатися зі змови між сторонньою людиною і співробітником, а також із багатьох погоджених шахрайств.

Основна відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства покладається на керівництво підприємства.

Ризик не виявлення шахрайства є вищим за ризик не виявлення помилки, оскільки для шахрайства можуть використовуватися досить складні та ретельно організовані схеми приховування, наприклад, підробка, фальсифікація документів, навмисний пропуск операцій або навмисне неправильне подання інформації керівництву [74, с. 82].

Виявити такі спроби приховування може бути ще складніше, якщо вони супроводжуються змовою. Спроможність контролюючої особи виявити шахрайство залежить від таких чинників, як вмілість шахрая, частота та обсяг маніпуляцій, ступінь змови, посадовий рівень (службове становище) причетних осіб та інших.

Варто зауважити, що при здійсненні помилок має місце порушення посадових інструкцій чи наказів підприємства, договорів тощо. За такі порушення на винну особу може накладатися дисциплінарна чи матеріальна відповідальність.

Але коли підтверджено факт здійснення шахрайства, то крім порушень притаманним помилкам також порушується законодавство України, і крім вище зазначеної відповідальності винна особа підлягає кримінальній

відповідальності.

Основна відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства покладається на управлінський персонал суб'єкта господарювання. Оскільки, досить важливим є те, щоб управлінський персонал, під наглядом найвищого управлінського персоналу, приділяв значну увагу попередженню шахрайству, що значно зменшить можливість шахрайства та перешкоджанню шахрайству, то саме ефективна та доцільно організована система внутрішнього контролю дасть можливість своєчасно виявляти помилки і шахрайство та приймати відповідні заходи щодо не повторення їх у майбутньому.

З метою визначення причини відхилень (помилка чи шахрайство) та винних осіб, дії або бездіяльність яких призвели до відхилень, ми пропонуємо складати аналітичну відомість визначення причин відхилень на основі моделі виявлення помилок та шахрайства і відповідальності за їх здійснення.

Це дасть можливість ідентифікувати виявлене відхилення як помилку чи шахрайство та вжити відповідні заходи щодо його усунення, недопущення повторення в майбутньому та притягнення до відповідальності винних осіб.

Для забезпечення принципів об'єктивності та незалежності керівник підрозділу внутрішнього контролю повинен звітуватися перед власниками підприємства на зборах учасників (загальних зборах акціонерів) щонайменше один раз у квартал або у міру необхідності про результати внутрішнього контролю та прийняття відповідних мір. При виконанні своїх обов'язків внутрішні контролери повинні фіксувати результати контролю.

Нами пропонується ведення Журналу перевірок, який дасть змогу оцінити результати діяльності підрозділу внутрішнього контролю та міститиме дані, необхідні для прийняття подальших управлінських рішень (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Проект Журналу перевірок

№ з/п	Мета та характер перевірки	П.І.Б. та посада особи, що здійснює перевірку	Термін перевірки		Результати перевірки			Підпис особи, що здійснює перевірку
			Почат-ок	Закін-чення	№ звітного документу	Від якого числа	Результат	
1	Звірка взаєморозрахунків з покупцями за відпущену продукцію	Іванова С. О.	20.04	23.04	№7	29.04	Аналітична відомість №47	Іванова С. О.

[Розроблено автором]

Отже, за результатами проведеного дослідження нами досліджено внутрішній контроль у системі управління господарською діяльністю підприємства ПП «КРЕАТОР-БУД» та сформовано авторський підхід до формування внутрішнього контролю на основі інтеграції системного та процесного підходів.

3.2 Удосконалення методичного забезпечення внутрішнього контролю на підприємстві

Як зазначалося, на основі результатів етапу планування відбувається безпосереднє здійснення внутрішнього контролю за допомогою методичних прийомів фактичного та документального контролю. Дані, отримані в результаті здійснення внутрішнього контролю, підлягають подальшому вивченню, систематизації, аналізу та оцінці. Проаналізувавши діяльність ПП «КРЕАТОР-БУД» у частині використання методів, методичних прийомів та способів внутрішнього контролю, пропонуємо етапи застосування методів внутрішнього контролю господарської діяльності (Додаток М).

Зазначена методика внутрішнього контролю у своїй структурі має чітко виокремлені об’єкти контролю, а також той спектр методичних прийомів, які

характерні для їх перевірки. До таких об’єктів відносяться основні господарські процеси підприємства: придбання оборотних та необоротних активів, виробництво та реалізація продукції. Кожний із трьох зазначених господарських процесів має більш деталізовані об’єкти внутрішнього контролю, які, в свою чергу, є об’єктами бухгалтерського обліку (активи, зобов’язання, капітал, доходи, витрати, фінансові результати) – вони є задіяними в окремому господарському процесі підприємства.

Окрім цього, запропонована методика внутрішнього контролю господарської діяльності підприємства передбачає здійснення контролю за наступними формами: попередній, поточний та наступний.

Варто зазначити, що підвищення дієвості та ефективності методів та прийомів, що використовуються для здійснення контролю, можливе за рахунок їх застосування ще на етапі розробки та прийняття управлінських рішень щодо придбання оборотних та необоротних активів, виробництва та реалізації продукції тощо.

Але, як показали результати аналізу здійснення внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД», попередній контроль в основному ігнорується. Процедури та прийоми попереднього контролю (в розрізі документального та фактичного контролю) слід застосовувати на стадії планування (плани та програми виробництва), складання кошторисів та бюджетів, укладання договорів (дотримання законності), попереднього огляду готовності обладнання, складів до приймання сировини, при перевірці підготовки інших складських приміщень, які потребують спеціальних умов їх зберігання тощо.

Для ефективного здійснення попереднього контролю керівники нижчих ланок управління або головні спеціалісти, виявляючи передумови до виникнення потенційних відхилень на виробництві або у договірних процесах, оперативно передають таку інформацію внутрішнім контролерам, які здійснюють перевірку згідно методики внутрішнього контролю та розробляють проекти відповідних управлінських рішень, надають їх для

коригування конкретних показників або операцій.

Хоча попередній внутрішній контроль і є важливим для діяльності підприємств, але тільки у поєднанні з поточним та наступним забезпечується його ефективність загалом.

Поточний контроль з боку керівників і фахівців бухгалтерських служб підприємства має вагомий вплив під час документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку оприбуткування сировини та матеріалів, виробничого обладнання, розрахунків, списання ТМЦ на виробництво, інших операцій щодо виробництва продукції (нарахування амортизації, заробітної плати, виявлення браку виробництва та ін.), отримання виручки тощо. Для забезпечення поточного контролю господарської діяльності підприємства вище керівництво та керівники відділів (ланок) зобов'язані не формально підписувати документи, а вникати у їх зміст, аналізувати та логічно осмислювати суть господарських операцій і показників.

Це дає змогу перевірити економічну доцільність та обґрунтованість цих операцій, виявляти відхилення від запланованих показників закупівель, виробництва та реалізації, тим самим впливати на ефективність роботи суб'єкта господарювання загалом.

Наступний внутрішній контроль на підприємстві дозволяє встановити правильність та законність господарських операцій, здійснених за контрольований період, виявлення недоліків у роботі, відхилень, порушень, зловживань. Цей контроль спрямований на поглиблене та кваліфіковане вивчення й дослідження всіх сторін господарської діяльності підприємства та сприяє пошуку і мобілізації невикористаних резервів для подальшого покращання виробничих та економічних показників роботи підприємства.

Слід звернути увагу, що детальне вивчення причини виникнення відхилень за результатами наступного контролю дозволить визначитись з відповідними заходами щодо їх усунення. Виявлені відхилення в результаті порівняння фактичних та планових показників обов'язково повинні

пояснюватись у звітних документах внутрішнього контролера (передаються керівництву підприємства) щодо причин їх виникнення: вплив економічних процесів чи помилки, шахрайства. Це дозволяє спрогнозувати можливі господарські ризики діяльності підприємства, окреслити критичні точки контролю, які мають високий ступінь ризику та вимагають підвищеної уваги суб'єктів внутрішнього контролю.

Отже, розглянемо більш детально порядок застосування контрольних процедур за розробленим методичним підходом до внутрішнього контролю діяльності ПП «КРЕАТОР-БУД», почергово зупинимось на кожному із господарських процесів: придбання сировини і матеріалів та виробничих засобів праці, виробництва добрива та їх реалізації.

Першим етапом внутрішнього контролю господарської діяльності є контроль за процесом закупівель: контроль договірного процесу, контроль приймання сировини та засобів праці, контроль виконання умов договору.

Під час договірного процесу щодо придбання виробничого обладнання (засобів праці – необоротних активів), сировини та матеріалів (оборотних активів), необхідних для виготовлення добрива, в частині документального контролю відбувається перевірка договорів купівлі-продажу та супровідної документації.

Внутрішній контролер підприємства вивчає умови договору, застосовуючи прийоми документального контролю зазначені у Додатку М Формальна, аналітична та логічна перевірка застосовуються до тексту самого документу. Нормативно-правова перевірка застосовується для визначення допустимих норм, заявлених продавцем. Арифметична перевірка застосовується до договорів купівлі-продажу, рахунків, рахунків-фактур на предмет узгодженості цін та сум придбання (договірної вартості, сум ПДВ) тощо.

Щодо методичних прийомів фактичного контролю на етапі контролю договірного процесу та необхідності їх застосування, зауважимо, що для виробничих потужностей, які придбаються, застосовуються обстеження,

огляд, оцінка, спостереження. Ці прийоми дозволяють на етапі «до фактичного придбання» виявити відхилення у зовнішньому вигляді об’єкта основних засобів та його функціональності.

Виходячи з того, що основною сировиною для виробництва добрива є: пташиний послід, розглянемо контроль даного об’єкту. Адже, контроль якості сировини та матеріалів відіграє важливу роль при здійсненні внутрішнього контролю.

Внутрішній контролер, як на етапі попереднього контролю (за зразком сировини, яку планується придбати, або, яку планується списати зі складу у виробництво), так і на етапі поточного контролю (під час оприбуткування сировини та її підготовки до списання на виробництво добрива), повинен звертати увагу на якісні показники сировини з метою забезпечення виробництва високоякісними матеріалами.

Контроль приймання сировини та засобів праці передбачає застосування певних прийомів документального контролю:

– перевіряються документи щодо оприбуткування основних засобів та інші необоротні активи (договори купівлі-продажу, договори дарування, договори міни, рахунки, рахунки-фактури, накладні, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт (наданих послуг), акти приймання-передачі, інвентарні картки, технічна документація, договори матеріальної відповідальності працівників тощо);

– контроль документів щодо надходження сировини і матеріалів на підприємство (договори купівлі-продажу, рахунки, рахунки-фактури, накладні, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт (наданих послуг), прибуткові ордери, сертифікати якості сировини, митні декларації тощо).

Разом з тим, господарські факти щодо оприбуткування та зарахування на баланс оборотних та необоротних активів, а саме їх фактична наявність на підприємстві та відповідність документам перевіряється методичними прийомами фактичного контролю через обстеження, огляд, спостереження,

інвентаризацію, контрольне відвантаження, зіставлення, оцінку об’єктів обліку та логічне дослідження господарських операцій щодо надходження та внутрішнього переміщення придбаних активів.

Наступним є контроль виконання умов договору, який в частині документального контролю передбачає: зустрічні та взаємні перевірки щодо повноти розрахунків з постачальниками, отримання допоставок виробничого обладнання, сировини та матеріалів при умові існування та задоволення претензій; здійснення хронологічної перевірки та вчасності й повноти облікового відображення господарських операцій, пов’язаних з придбанням сировинної бази для виробництва добрива і виробничих потужностей.

Наступний контроль процесу придбання необоротних та оборотних активів також передбачає проведення інвентаризації для встановлення їх фактичної наявності, перевірки умов зберігання та утримання.

Щодо перевірки виробничих запасів, призначених для виготовлення добрива, внутрішній контролер повинен звернути увагу на умови зберігання, від яких в майбутньому залежить якість готової продукції.

Другий етап внутрішнього контролю процесу виробництва добрива містить також і попередню, і поточну, і наступну перевірку об’єктів контролю: контроль підготовки сировини та виробничих потужностей, контроль виробничого процесу, контроль готової продукції.

Перевірка сировини та виробничих потужностей до запуску технологічного процесу також відбувається за допомогою документальних та фактичних прийомів внутрішнього контролю. Зокрема, на етапі попереднього контролю відбувається контрольне порівняння кількісно-сумового обліку, експертна перевірка технічних характеристик виробничих потужностей (максимальне завантаження, обсяги виробництва, витрати електроенергії тощо).

В частині фактичної перевірки здійснюються наступні контрольні процедури:

– огляд і обстеження виробничого обладнання та сировини;

– інвентаризація предметів та засобів праці, задіяних у виробничих процесах;

– оцінка наявних матеріалів; перегляд первісної, залишкової, ліквідаційної вартостей основних засобів.

Стосовно внутрішнього контролю витрат на оплату праці, внутрішньому контролеру слід перевірити правильність нарахування основної заробітної плати, а також правильність розподілу непрямої оплати праці. Перевірці підлягають виробничі звіти за зміну, в яких по кожному робітнику-відряднику наводяться дані про відпрацьовані ним години за зміну та вироблену готову продукцію; здійснюється зіставлення даних виробничих звітів з розрахунковими листами кожного працівника (дані про відпрацьовані години, кількість виготовленої продукцію за сортами виробів за розцінками, кількість виробленої продукції загалом, сума належної заробітної плати за кожен сорт продукції та за всі сорти разом). Внутрішній контролер за даними розрахункових листів перевіряє ще раз правильність застосування розцінок, суми нарахованої оплати праці. При цьому він також контролює обсяги виробництва готової продукції. Внутрішньогосподарському контролю підлягає правильність виплат за виконану роботу: у понаднормові години, вихідні, неробочі та святкові дні, у нічний час, при невиконанні норм праці (посадових обов’язків), за час простою, а також за браковану продукцію.

Щомісяця внутрішній контролер повинен перевіряти зведену відомість про нарахування й утримання із заробітної плати, зіставляти записи в ній із записами у Головній книзі.

У собівартість продукції включаються відрахування на соціальне страхування, які безпосередньо пов’язані з витратами на оплату праці, – єдиний соціальний внесок (ЄСВ). При перевірці правильності віднесення на собівартість відрахувань ЄСВ необхідно перевірити базу нарахування збору, звірити правильність застосування ставки, перерахувати суми відрахувань.

Контролю також підлягають інші витрати виробництва та реалізації готової продукції, до яких належать витрати: на сертифікацію продукції;

оплату консультаційних послуг, витрати на відрядження; оплату канцелярського приладдя; оплату поштово-телеграфних послуг; представницькі витрати; підготовку і перепідготовку кадрів; рекламу; комісійні збори; підготовку і освоєння нових видів виробництв і продукції; втрати у вигляді вартості бракованих виробів тощо. Систематичному контролю підлягають витрати на відрядження, віднесені на витрати виробництва. У процесі їх перевірки необхідно оцінити взаємозв'язок такого відрядження з виробничою діяльністю (всі витрати повинні бути підтверджені відповідними документами), встановити понаднормові витрати.

Третім етапом внутрішнього контролю господарської діяльності є контроль процесу реалізації, який, в свою чергу, містить три підетапи: контроль договірного процесу, контроль відвантаження готової продукції, контроль виконання умов договору.

Слід зазначити, що даний етап контролю побудований за аналогією до процесу перевірки процесу придбання необоротних та оборотних активів, зокрема в частині критичних точок договірної роботи та контролю за виконанням умов договору. Таким чином, зосередимо увагу саме на методичній специфіці контролю та порядку застосування контрольних процедур процесу реалізації добрива.

Ефективний внутрішній контроль реалізації продукції забезпечує конкурентоспроможність та прибутковість підприємства. Внутрішній контролер, насамперед, повинен перевірити продаж продукції, звернути увагу на правильність оформлення договорів на поставку. Якщо текст договору складається з декількох сторінок, вони повинні бути прошиті, заклеєні і засвідчені підписами та печатками сторін. У договорі має бути чітко визначено:

– перелік та повний опис асортименту продукції;

– вимоги до упаковки та маркування;

– чітке зазначення форм та порядку розрахунків за поставлену продукцію;

– докладний опис порядку приймання продукції;

– максимально конкретне визначення умов застосування санкцій за неналежне виконання договірних умов;

– опис порядку узгодження розбіжностей;

– передбачення можливості зміни ціни залежно від зростання ціни на сировину;

– визначення підстав для зміни або розірвання договору в односторонньому порядку;

– порядок та причини повернення готової продукції (товару);

– календарні графіки відвантажень;

– механізм періодичної звірки взаємних зобов'язань у процесі виконання договору в цілях поточного контролю виконання зобов'язань.

При перевірці замовлень на поставку продукції необхідно звернути увагу на те, щоб на замовленні був розбірливий підпис і зазначення посади особи, яка його здійснила, а також конкретні вимоги до асортименту, кількості, строків та часу поставки за вказаною адресою тощо. Внутрішній контролер повинен здійснити перевірку замовлення на предмет правильності його оформлення й адекватності у кількості та видах замовленої продукції спеціалізації магазину, торгової площі та ін.

Співробітники підрозділу внутрішнього контролю перевіряють правильність, вчасність та повноту відображення в бухгалтерському обліку готової продукції. З метою контролю аналітичний облік повинен забезпечувати групування інформації про обсяги продажу у розрізі відвантаженої продукції за: видами, покупцями та станом розрахунків за кожним покупцем.

Наступним контролем процесу реалізації добрива є перевірка своєчасності, точності та повноти розрахунків з покупцями за отриману продукцію. Для цього аналізуються виписки банку з розрахункового рахунку підприємства, до яких додаються виправдовуючи документи, що відображаються у виписці – прибуткові та видаткові документи. Контроль

виписок банку дозволяє встановити повноту розрахунків покупця, порівнюючи отримані дані з умовами договору, паралельно з цим здійснюються відповідні відмітки про оплату в регістрах розрахунків з покупцями та замовниками. Взаємна звірка вищезазначених розрахунків дозволяє виявити: повноту і своєчасність погашення заборгованості, помилки при введенні даних з дебіторської заборгованості покупців, невраховану раніше дебіторську заборгованість; невраховані поставки продукції покупцям.

З метою підвищення ефективності системи внутрішнього контролю за станом розрахунків з покупцями щомісячно проводиться вивірка стану заборгованості, що передбачає надсилання всім покупцям актів звірки, де вказується прохання до покупця розглянути і підтвердити дані по заборгованості, а за наявності розбіжностей вказати їх причини.

Аналіз застосування контрольних заходів на ПП «КРЕАТОР-БУД» показав, що однією із слабких ланок у загальній моделі здійснення внутрішнього контролю є вибір методів і прийомів.

Таким чином, усі процеси, пов’язані з постачанням сировини, матеріалів та виробничого обладнання, виробництвом продукції та її реалізацією, повинні бути підконтрольними (з позиції попереднього, поточного та наступного контролю). Це забезпечить керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень загалом та зокрема для оперативного (або відносно оперативного) коригування відхилень від нормативних значень у виробництві, уникнення можливих негативних явищ в майбутньому.

Отже, можна зробити висновок, що для здійснення внутрішнього контролю на підприємстві ПП «КРЕАТОР-БУД» застосовуються прийоми документального та фактичного контролю. І тільки їх поєднання та доповнення один одним на всіх етапах господарської діяльності суб’єкта господарювання дасть можливість підвищити якість і достовірність обліково-аналітичної інформації як основи для прийняття управлінських рішень, та, в

свою чергу, ефективність управління підприємством загалом.

Запропонований нами методичний підхід до внутрішнього контролю господарської діяльності підприємства (структура методики, сукупність методичних прийомів, форми контролю, порядок застосування контрольних процедур) дозволяє забезпечити високу ефективність системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, підвищити свою конкурентоспроможність на ринку та сприяє стабілізації та/або зростанню показників рентабельності, платоспроможності, фінансового стану.

3.3 Оцінка ефективності внутрішнього контролю в системі управління підприємством

Система внутрішнього контролю як і будь-яка інша інформаційна підсистема, вид діяльності, адміністративний підрозділ потребує відповідної оцінки. В ході оцінки визначається ефективність системи внутрішнього контролю, що в свою чергу визначає якість прийнятих управлінських рішень. Актуалізація розробки теоретико-практичних та організаційно-методологічних положень оцінки ефективності системи внутрішнього контролю пов'язана з необхідністю визначення її відповідності системі управління підприємства та виявленню критичних точок в її функціонуванні, що дозволить підвищити якість інформації, яка формується в системі внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль в тому стані, в якому перебуває сьогодні, не відповідає інформаційним потребам управління і не забезпечує адекватних прямих і зворотних зв'язків у системі управління. Це пов'язано з першу чергу з тим, що на підприємстві не існує механізму оцінки ефективності системи внутрішнього контролю й відповідно дана система функціонує опосередковано, тобто не відповідає стану підприємства, і, як наслідок, не

трансформується відповідно до внутрішніх та зовнішніх умов його функціонування.

Таким чином, невирішеною проблемою до теперішнього часу залишається проблема оцінки ефективності внутрішнього контролю підприємства. Зокрема потребує вирішення проблема ідентифікації критеріїв ефективності внутрішнього контролю, методів оцінки ефективності, організаційних положень щодо оцінки ефективності, показників та розрахунків, які застосовуватимуться при оцінці.

Проблеми ефективності внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) стали об'єктом дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, що обумовлено необхідністю удосконалення даного інструменту управління господарською діяльністю. Ряд вчених зробили спробу розробити методику оцінки ефективності внутрішнього контролю. Проте, на сьогодні єдиного підходу до даного питання не виділено, що пов'язано з рядом особливостей дослідження. Зважаючи на це, виникає необхідність наукового пошуку механізму організації та методики оцінки системи внутрішнього контролю.

Слід зазначити, що організаційно-методичний підхід до оцінки внутрішнього контролю має бути гнучким та динамічним, тобто змінюватися під дією об'єктивних факторів. Таким чином, система оцінки ефективності внутрішнього, зокрема її методика, є мінливою до ряду факторів, які можна згрупувати за трьома ознаками:

– по-перше, за відношенням до підприємства: фактори внутрішнього та зовнішнього середовища;

– по-друге, за відношенням до елементів контролю: фактори, що впливають на об'єкт контролю (управління) та фактори які впливають на суб'єкт контролю (управління);

– по-третє: фактори, які визначаються суб'єктом оцінки: внутрішній або зовнішній. Методика оцінки ефективності системи внутрішнього контролю підприємства є залежною від зазначених факторів, а тому повинна мати адаптивний характер.

Ефективність системи внутрішнього контролю залежить від дотримання загальноприйнятих стандартів діяльності на підприємстві, а також виконання певних нормативних вимог. Вимоги регуляторів не містять чітких критеріїв і ознак, а також певного набору ключових показників та індикаторів, що дозволяють зробити об'єктивний висновок про ефективність функціонування системи внутрішнього контролю підприємства.

Перш ніж перейти до розробки організаційно-методичних положень оцінки ефективності внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД», ми розглянемо сутність поняття ефективність внутрішнього контролю. Адже оцінка ефективності внутрішнього контролю може бути успішно здійснена тільки у тому випадку, якщо буде чітке уявлення сутності таких понять, як «ефект» та «ефективність». Визначення даних понять та «ефективності внутрішнього контролю» безпосередньо у наукових джерелах наведені в додатках (Додаток Н).

В сучасній літературі поняття «ефективність» у різних комбінаціях і стосовно різних явищ використовується у різних сферах людської діяльності. Зокрема, й в економіці, де ефективність посідає важливе місце серед актуальних проблем економічної науки і досить часто розглядається та досліджується провідними фахівцями. Варто зазначити, що загальний огляд досліджень різних науковців показує, що серед них немає одностайної думки щодо трактування понять «ефект» та «ефективність», а підходи деяких навіть дуже відрізняються.

Так, варто зазначити, що ефективність може бути додатнім значенням або рівна нулю, але не може бути від'ємним значенням. Адже тоді це матиме визначення «негативної ефективності», що, на нашу думку, є не зовсім правильним формулюванням. Ефект може бути як позитивним, так і негативним, а ефективність – тільки додатнім значенням або рівна нулю.

Розглянувши різні бачення ефективності внутрішнього контролю, можна зробити висновок, що деякі вчені, говорячи про ефективність внутрішнього контролю, мають на увазі саме економічну ефективність

внутрішнього контролю. В загальному ж ефективність є тією категорією, яка показує результат від проведених контрольних заходів, функціонування суб'єкту контролю або ж всієї системи внутрішнього контролю.

Таким чином, основоположним поняттям при оцінці ефективності внутрішнього контролю, як і будь якого іншого явища, процесу, системи, виду діяльності є поняття ефект.

Стосовно сутності поняття ефекту, то в даному випадку погоджуємося з вітчизняною дослідницею Дегтяренко А. В., яка зазначає: «ефект характеризує кінцевий результат дії або процесу, ефективність – ступінь досягнення обраної мети. Ефект є властивістю будь-якої дії або процесу, який би не був результат (позитивний чи негативний), ефективність має місце там, де є цілеспрямованість дії або процесу. Ефект – величина абсолютна, ефективність – завжди величина відносна, оскільки при її визначенні співвідносять або результат і цілі, або отримані позитивні результати і можливі негативні результати. Саме цілеспрямованість дії дозволяє віднести ефективність до категорії управлінських рішень» [27].

Отже, розглянувши різні підходи до визначення вищевказаних понять, можна зробити висновок, що ефект внутрішнього контролю – це кінцевий результат контрольних дій суб'єктів внутрішнього контролю щодо об'єктів внутрішнього контролю. Він може бути як позитивним, так і негативним.

Ефективність внутрішнього контролю – це категорія, яка характеризує ступінь досягнення поставлених цілей та завдань службою внутрішнього контролю, а також – це позитивний результат від функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві. Ефективність внутрішнього контролю визначається через співвідношення результатів (ефекту) та витрат, понесених на їх досягнення та включає сукупність всіх ефектів, досягнутих системою внутрішнього контролю. Залежно від цілей, які ставлять перед собою дослідники, розрізняють різні види ефективності, які представлені в Додатку П. Крім економічної ефективності внутрішнього контролю розрізняють й інші види. При цьому за основу беруть види ефективності, які

виділені в економіці в цілому.

Розглянувши різні погляди щодо видів ефективності, вважаємо, що види ефективності внутрішнього контролю доцільно виокремити залежно від того, які завдання були поставлені та щодо яких об’єктів здійснювався внутрішній контроль.

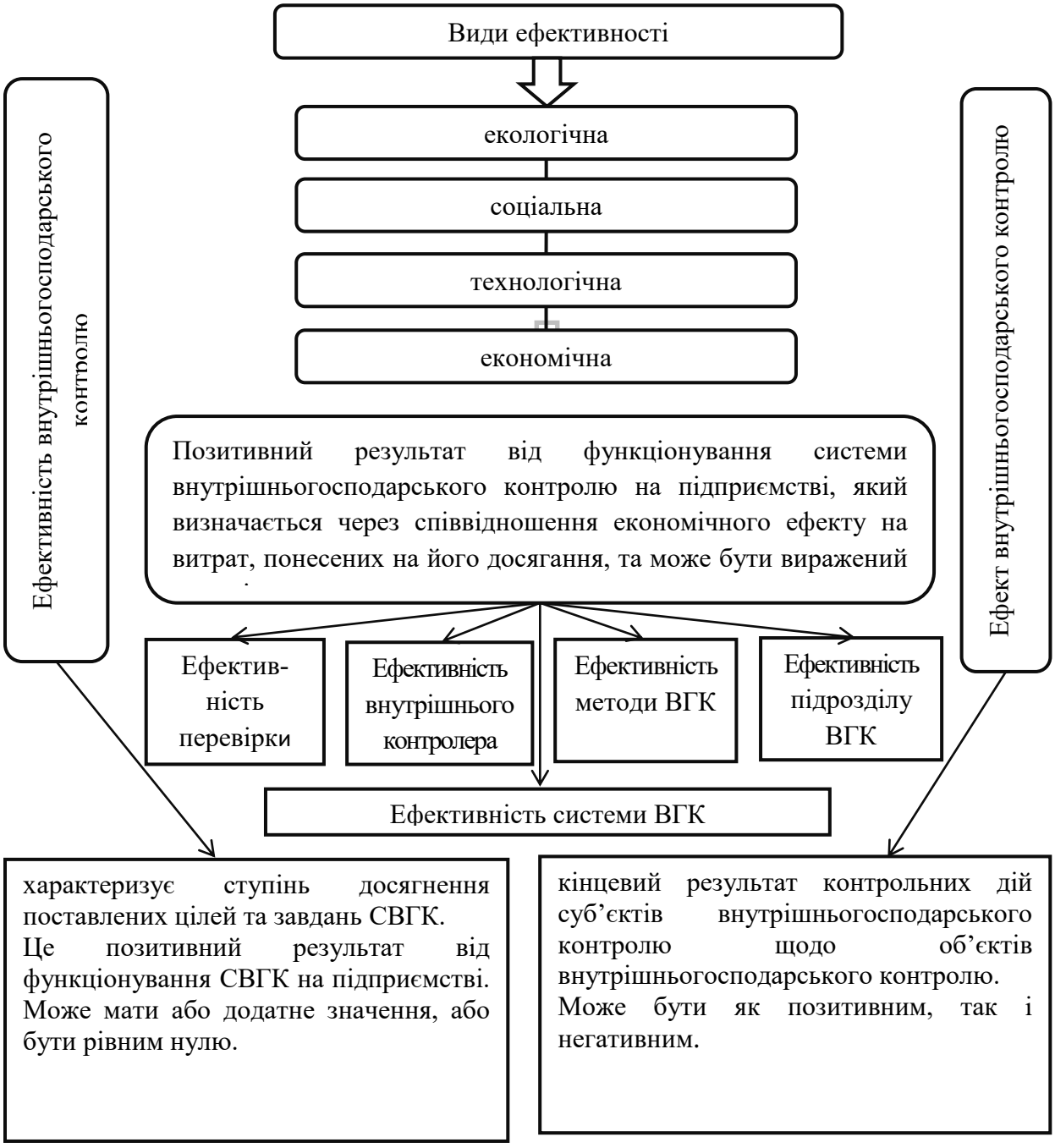


Рисунок 3.8 – Сутність ефекту та ефективності внутрішнього контролю та їх види

[розроблено автором]

Серед таких можна назвати економічну ефективність внутрішнього контролю, соціальну, екологічну, технологічну тощо. В даному дослідженні ми вважаємо за доцільне зупинитися саме на економічній ефективності внутрішнього контролю.Під економічною ефективністю внутрішнього контролю варто розуміти позитивний результат від функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві, який визначається через співвідношення економічного ефекту та витрат, понесених на його досягнення та може бути виражений у вартісних показниках.

Вище викладене є передумовою до розробки ілюстрації щодо сутності ефекту внутрішнього контролю, ефективності внутрішнього контролю та економічної ефективності внутрішнього контролю безпосередньо (рис. 3.8).

Ми вважаємо за доцільне виокремити види економічної ефективності внутрішнього контролю за типами завдань та елементами системи, що характеризує ступінь відповідності внутрішнього контролю підприємства поставленим цілям і загальноприйнятою стратегією розвитку підприємства.

Таблиця 3.2 – Види економічної ефективності внутрішнього контролю

Види ефективності	Суть
Ефективність перевірки	Оцінюється ефект від здійснення перевірки окремого об’єкту або групи об’єктів. Наприклад, оцінка перевірки господарських процесів (надходження, виробництво, реалізація)
Ефективність внутрішнього контролера	Оцінюється ефект від роботи внутрішнього контролера або групи контролерів. Наприклад оцінка роботи внутрішнього контролера за певний період або за конкретної перевірки
Ефективність методики внутрішнього контролю	Оцінюється ефект від застосування окремих методів або методики контролю. Проводиться оцінка в розрізі методів документального та фактичного контролю, або застосування аналітичних процедур
Ефективність підрозділу внутрішнього контролю	Оцінюється ефект від діяльності підрозділу внутрішнього контролю підприємства та встановлюється доцільність її функціонування
Ефективність системи внутрішнього контролю	Оцінюється ефект від функціонування всієї системи контролю на підприємстві. Формується як результат оцінки вище зазначених видів ефективності

[Систематизовано автором]

Серед них виділяємо наступні: ефективність перевірки, ефективність дій внутрішнього контролера, ефективність методики внутрішнього контролю, ефективність діяльності підрозділу внутрішнього контролю, ефективність системи внутрішнього контролю (табл. 3.2).

Найбільш чітко поняття ефективності внутрішнього контролю характеризують її критерії. Один із способів визначення критеріїв для внутрішнього контролю – це твердження про те, що його цілі повинні допомогти визначити, чи можна підвищити на основі його використання результати ефективності або продуктивності будь-якого виду діяльності підприємства, об'єкту, або окремого управлінського рішення.

Вважаємо, що кожен окремий суб'єкт оцінки ефективності внутрішнього контролю самостійно обирає перелік критеріїв, зважаючи на свою мету, так і на мету діяльності підприємства, крім того, дані критерії повинні відповідати стратегії діяльності підприємства визначеним перспективним напрямам діяльності. Так при оцінці ефективності системи внутрішньогосподарського контролю зовнішнім суб'єктом, зазвичай це аудиторська фірма, використовуються «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» [57]. Проте в нормативних актах з аудиту не дається конкретних критеріїв ефективності внутрішнього контролю, а тому як внутрішні так і зовнішні суб'єкти оцінки ефективності внутрішнього контролю визначають перелік самостійно.

Підходи до оцінки та визначення ефективності внутрішнього контролю містяться в міжнародних концепціях системи внутрішнього контролю, які розроблені міжнародними професійними організаціями. Рекомендації міжнародних професійних організацій щодо ефективності внутрішнього контролю та порядку її оцінки представлено в таблиці 3.3.

Аналізуючи вище викладене, вважаємо, що чіткого переліку критеріїв ефективності визначити не можливо, адже вони є мінливими до ряду факторів. В залежності від факторів, які впливають на функціонування

системи внутрішнього контролю, залежить власне підхід до ефективності та її критеріїв. Розглянемо особливості формування системи оцінки ефективності внутрішнього контролю.

Таблиця 3.3 – Рекомендації міжнародних професійних організацій щодо порядку оцінки ефективності внутрішнього контролю

Документ	Характеристика
Рекомендації Інституту внутрішніх аудиторів	Критеріями ефективності системи внутрішнього контролю є наявність чітко сформульованих оперативних і довгострокових цілей і завдань та ступінь їх відповідності цілям і завданням організації; встановлення ступеня адекватності сформульованих менеджментом критеріїв, що дозволяють визначити чи виконані поставлені цілі і завдання, чині; відповідність кількісних показників діяльності організації передовим підприємствам з того ж напрямку.
Рекомендації Базельського комітету з банківського нагляду	Визначає набір принципів, згідно з якими повинна будуватися оцінка якості систем внутрішнього контролю кредитної організації: управління та культура контролю; визнання та оцінка ризику; діяльність щодо здійснення контролю і розділення повноважень; інформація і система її передачі; моніторинг діяльності та виправлення недоліків. Відповідно до рекомендації Базельського комітету незалежний внутрішній контроль в банках повинен доповнюватися ефективною службою внутрішнього аудиту, яка належним чином оцінює контрольні системи в організації.
Рекомендації Асоціації аудиту та контролю інформаційних систем	Для оцінки системи внутрішнього контролю Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем проводить перевірку інформації, що публікується, фінансової звітності, яка повинна бути відповідно підготовленою та достовірною; перевірку дотримання організацією діючих законів та інструкцій, а також перевірку наявності адекватної доступності інформації і системи її передачі.
Модель COSO	Система внутрішнього контролю визнається ефективною, якщо Рада директорів і менеджмент можуть гарантувати, що вони усвідомлюють розмір необхідних витрат і зусиль для досягнення операційних цілей організації; опублікована фінансова звітність є достовірною; діючі закони та інструкції дотримуються.

На сьогодні не існує універсального набору методів, показників та параметрів оцінки ефективності внутрішнього контролю, що свідчить про відсутність методики оцінки ефективності. Це пов’язано з тим, що пріоритетність вибору показників відрізняється в кожному підприємстві і залежить від поставлених керівництвом стратегічних цілей і завдань, особливостей організаційної структури, ключових напрямків діяльності.

Вважаємо, що найбільш прийнятним підходом є класифікація на якісні

та кількісні показники, які в свою чергу визначаються за допомогою розрахунків та тестів. При розрахунку ефективності внутрішнього контролю існує ймовірність суб'єктивності оцінювання результатів контрольної діяльності, що зумовлено неможливістю оцінити всі результати контролю в кількісному вимірнику. Саме тому слід виходити не лише з кількісних оцінок, але враховувати і якісні показники ефективності.

Досліджуючи наукові праці вітчизняних та зарубіжних авторів з проблем оцінки контролю, можна прослідкувати різноманітність підходів до виділення показників ефективності внутрішнього контролю. Ряд авторів вважають, що оцінку ефективності внутрішнього контролю необхідно здійснювати шляхом тестування з виставленням відповідної кількості балів, інші пропонують розраховувати економічну ефективність, виражену в грошовому вимірнику або у відсотковому співвідношенні. Вважаємо, що при оцінці ефективності системи внутрішнього контролю необхідним є застосування обох підходів.

Говорячи про тестування, то даний метод оцінки системи внутрішнього контролю найчастіше застосовується зовнішніми суб'єктами – незалежними аудиторами. «Тестування дає аудиторові можливість комплексно перевірити систему внутрішнього контролю ще до безпосереднього проведення аудиту та виробити відповідні судження щодо ефективності цієї системи й отримати відповідь на питання «Чи слід покладатися на систему внутрішнього контролю об'єкта аудиту?». Тестування системи внутрішнього контролю підприємства є відповідальним моментом аудиторської перевірки, оскільки від правильності оціночних дій аудитора залежить і обсяг перевірки, і працевитрат на перевірку, і якість одержаних результатів (аудиторських висновків)». Так, тестування системи внутрішнього контролю підприємства зазвичай є частиною обов'язкового або ініціативного аудиту. Проте ряд підприємств з метою удосконалення системи внутрішнього контролю замовляють тестування ефективності як окрему послугу. Деякі аудиторські компанії дозволяють самостійно оцінити ефективність внутрішнього

контролю шляхом заповнення анкети он-лайн. Наприклад, на офіційному сайті аудиторської фірми «Аксьонова та партнери GGI» розміщено приклад такої анкети та програма з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю, яка вимагає відповіді на питання за наступними складовими: оцінка контрольного середовища, оцінка системи обліку, оцінка контрольних процедур [2] (Додаток Р).

Нами, на основі даного електронного ресурсу, була зроблена спроба провести оцінку ефективності внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД» до та після впровадження запропонованих напрямів удосконалення його методики та організації. За результатами проведеного тестування ефективності системи внутрішнього контролю на даному підприємстві, були отримані відповіді: до 60 балів, після 71. Разом з кількістю отриманих балів була отримана шкала оцінки, відповідно до якої існують наступні види надійності системи внутрішнього контролю: висока (75-85 балів), середня (65-75 балів), низька (30-65 балів) та відсутність внутрішнього контролю (0-30 балів). Виходячи з цього до впровадження пропозицій система внутрішнього контролю за даним тестом була на низькому рівні, а після – на середньому. Приклади тестів оцінки внутрішнього контролю наведено в різній навчальній літературі з аудиту. Проте, єдиного підходу виділити не можливо, на основі групування всіх зазначених підходів до тестування системи внутрішнього контролю, пропонуємо наступні групи тестів:

– тестування організації внутрішнього контролю на підприємстві. Дані тести визначають особливості функціонування системи внутрішнього контролю в організаційній структурі підприємства, особливості функціонування суб’єкту внутрішнього контролю – підрозділ, посадова особа, група осіб - внутрішніх контролерів;

– тестування методики внутрішнього контролю. При тестуванні методики оцінюється ефективність від використання окремих методів та процедур, особливості їх техніки та технології їх використання;

– тестування інформаційно-комунікаційних зв’язків у системі

внутрішнього контролю та системі управління. Оцінюється якість інформаційного обміну та процес впливу результатів контролю на управлінські рішення;

– тестування кадрового складу та роботи внутрішніх контролерів.

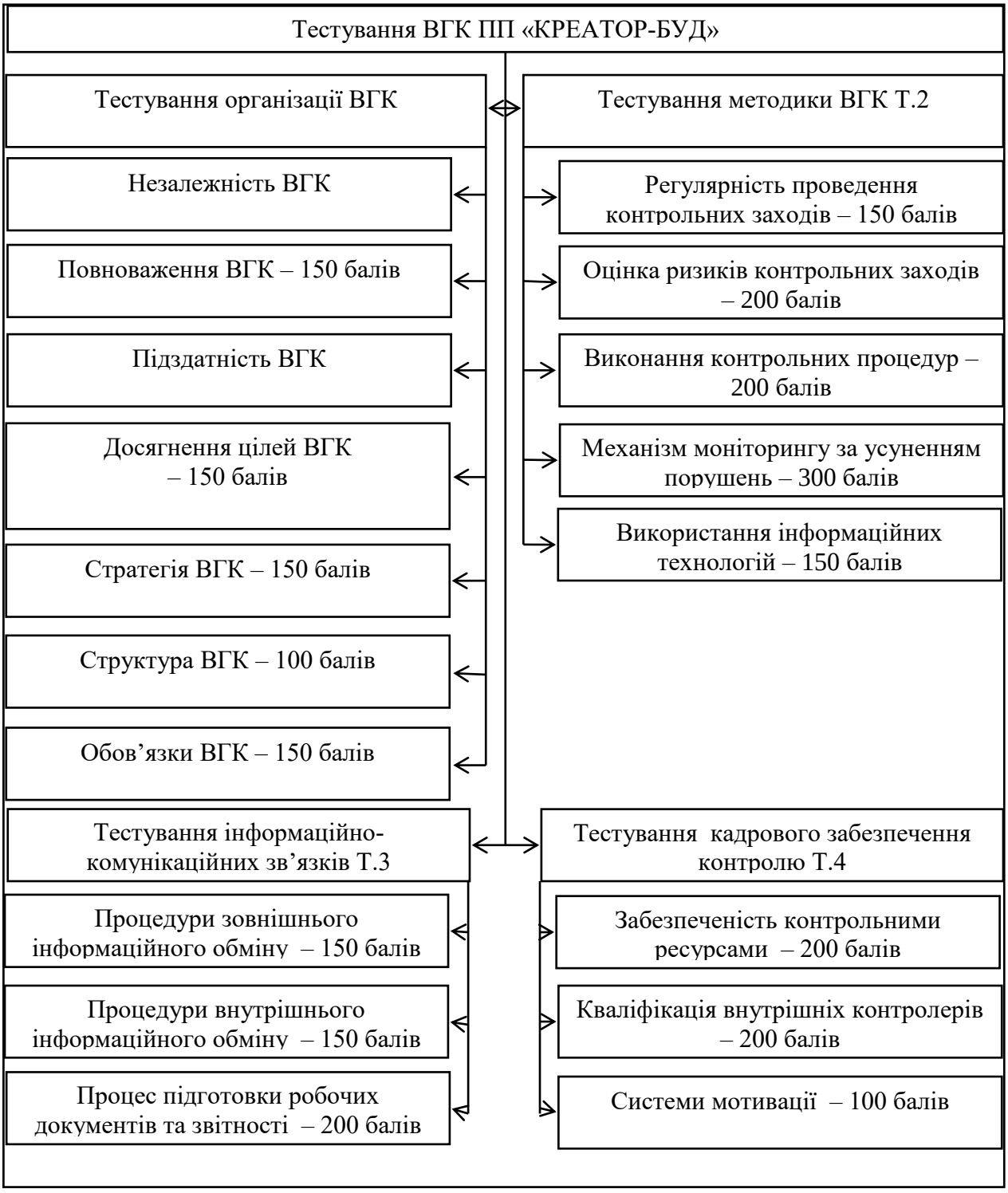


Рисунок 3.9 – Порядок тестування внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД» [згруповано автором]

Дається оцінка системі мотивації внутрішніх контролерів та їх професійному розвитку. За кожним з напрямів пропонуємо певні види тестових питань та критерії їх оцінки в бальному вимірнику, що представлено на рис. 3.9.

Представлений порядок тестування системи внутрішнього контролю, розроблений за бальною шкалою. В результаті проведеного тестування та бальної оцінки система внутрішнього контролю може оцінюватися в 3000 балів (тестування організації 1000 балів, тестування методики 1000 балів, тестування інформаційно-комунікаційних зв'язків 500 балів, тестування кадрового забезпечення 500 балів). Визначена кількість балів й за кожним елементом окремих тестів. Кожен елемент має свою бальну оцінку, що залежить від питомої ваги контрольних параметрів в досягненні мети внутрішнього контролю.

Нами обраний великий діапазон балів, що пов'язано з необхідністю детальної оцінки. Загальний показник надійності системи внутрішнього контролю пропонуємо розраховувати за 100 бальною шкалою, шляхом визначення коефіцієнту, за формулою 3.1:

$$НСВК = (Т.1 + Т.2 + Т.3 + Т.4) / 30; \quad (3.1)$$

де, НСВК – надійність системи внутрішнього контролю;

Т.1 – Тестування організації внутрішнього контролю;

Т.2 – Тестування методики внутрішнього контролю;

Т.3 – Тестування інформаційно-комунікаційних зв'язків;

Т.4 – Тестування кадрового забезпечення контролю.

В свою чергу, за допомогою даного тесту визначаються такі елементи ефективності системи внутрішнього контролю, як: ефективність методики внутрішнього контролю, ефективність системи внутрішнього контролю та ефективність окремої перевірки.

Наступним кроком є обґрунтування якісних показників оцінки ефективності системи внутрішнього контролю, які полягають у визначенні економічного ефекту. Щодо якісних показників ефективності, то вони повинні бути спрямовані на розрахунок загального показника ефективності системи внутрішнього контролю підприємства, ефективність підрозділу внутрішнього контролю та ефективність роботи внутрішніх контролерів. Що стосується показника ефективності підрозділу внутрішнього контролю, то його пропонуємо розраховувати шляхом модернізації формули економічної ефективності фінансового контролю, яка запропонована в праці Білуха М. Т. [9 с. 269]. В даній праці також міститься показник ефективності роботи контролерів, який пропонуємо трансформувати для системи внутрішнього контролю.

Таким чином для оцінки ефективності роботи внутрішніх контролерів пропонуємо розраховувати коефіцієнт інтенсивності роботи внутрішнього контролера, коефіцієнт результативності, коефіцієнт реалізації, коефіцієнт окупності. Механізм розрахунку даних показників представлено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Механізм визначення ефективності роботи контролерів*

Показник	Формула	Умовні позначення
Коефіцієнт інтенсивності роботи внутрішнього контролера	КІВК = Кк /Кф	Кф – кількість контрольних заходів здійснених усіма внутрішніми контролерами; Кк – кількість проведених контрольних заходів окремим внутрішнім контролером.
Коефіцієнт результативності внутрішнього контролю	КР = Оп /Од	Оп – обсяг виявлених порушень діяльності підприємства, оцінених в грошову вимірнику; Од – обсяги діяльності, за об’єктами які підлягали контролю.
Коефіцієнт реалізації контролю	КРК = Кп /Кк	Кп – кількість заходів загалом, які були здійсненні для усунення виявлених порушень. Кк – кількість проведених контрольних заходів окремим контролером
Коефіцієнт окупності роботи	КОР = Овк / Оп	Овк – обсяг витрачених коштів на утримання внутрішнього контролера. Оп – обсяг виявлених порушень діяльності підприємства, оцінених в грошову вимірнику.

*Запропоновано автором на основі [58, 81].

Запропоновані показники дозволяють оцінити економічний ефект від функціонування підрозділу внутрішнього контролю на підприємстві та діяльності внутрішніх контролерів. Зазначені показники дозволяють оцінити прибуток, який підприємство отримало завдяки вжитим заходам, щодо усунення порушень, виявлених системою внутрішнього контролю та визначити рентабельність роботи підрозділу внутрішнього контролю. Крім того, дані показники характеризують роботу внутрішніх контролерів, адже дозволяють визначити інтенсивність їх роботи, результативність та окупність.

З метою визначення напрямів застосування даної методики оцінки ефективності внутрішнього контролю, розглянемо її на прикладі діяльності ПП «КРЕАТОР-БУД». Дані для розрахунку, зазначених показників представлені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Дані для розрахунку показників ефективності системи внутрішнього контролю ПП «КРЕАТОР-БУД» за 2024 р.

Дані	Значення, грн.
Виявлені та усунені порушення / відхилення	104250,00
Виявлені потенційні порушення або можливі відхилення	10040,00
Витрати ресурсів на проведення контрольних заходів та утримання підрозділу: Матеріальні витрати	1230,00
Витрати на оплату праці	22870,00
Витрати на соціальні заходи	5031,4
Амортизація	1240,00
Інші витрати	1100,00

[Складено за результатами досліджень]

Представлені дані дозволяють розрахувати економічну ефективність діяльності підрозділу внутрішнього контролю. Використовуючи дані для розрахунку прибутку від функціонування підрозділу внутрішнього контролю, отримаємо:

ПРС ВГК= 104250,00 + 10400,00 – (1230,00 + 22870,00 + 5031,40 + 1240,00 + 1100,00) = 82 818, 60 грн.;

де, ПРС –прибуток від роботи служби ВК

Таким чином, в результаті функціонування системи внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД», товариство за рахунок проведення контрольних заходів змогло б передбачити та знизити витрати на 71278,19 грн. Це свідчить про ефективну організацію системи внутрішнього контролю на підприємстві й відповідно дозволяє говорити про дану підсистему управління як інструмент забезпечення високої результативності роботи підприємства. На основі розрахованого показника прибутку оцінимо рентабельність роботи підрозділу внутрішнього контролю:

РРС ВК = 82818, 60 / (1230,00 + 22870,00 + 5031,40 + 1240,00 + +1100,00) х 100 = 263, 0 %

де, РРС ВК– рентабельність роботи служби ВК

За результатами проведених розрахунків можна констатувати, що 1 грн. витрачених ресурсів на проведення контрольних заходів (утримання підрозділу внутрішнього контролю) принесла би підприємству економію ресурсів у ході господарської діяльності в 2024 році в розмірі 3,72 грн. Даний показник свідчить про те, що утримання такого підрозділу на підприємстві є рентабельним.

Висока ефективність функціонування системи внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД» пов’язана з впровадженням розроблених нами організаційно-методичних положень внутрішнього контролю протягом 2024 року.

Отже, запропонований підхід до оцінки ефективності системи внутрішнього контролю на підприємстві вказує на її результативність та реальність. Вважаємо, що її запровадження на підприємстві є інструментом для подальшого вдосконалення контрольної діяльності.

ВИСНОВКИ

Розгляд історичних передумов виникнення та розвитку внутрішнього контролю дає можливість стверджувати, що даний вид контролю має право на існування як окрема частина науки про контроль, адже має свої види, об’єкти, суб’єкти, мету, завдання, предмет, функції, принципи та методи, які урізноманітнювались зі зміною формацій, суспільних та економічних відносин. У результаті проведених досліджень нами було здійснено та запропоновано періодизацію виникнення та розвитку внутрішнього контролю та контролю в цілому за економічними формаціями, які характеризуються певними соціально-економічними відносинами та появою нових і розвитком існуючих елементів внутрішнього контролю.

Результати аналізу наукових праць дають можливість стверджувати, що неоднозначність підходів щодо розуміння поняття «внутрішній контроль» різними вченими свідчить про необхідність поглибленого дослідження його сутності. На основі вищесказаного внутрішній контроль визначено як систему безперервних контрольних дій за функціонуванням об’єктів управління, що здійснюються керівництвом підприємства або уповноваженою ним посадовою особою, з метою формування певних інформаційних засад прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним для підприємства способом.

Враховуючи відсутність єдиного підходу до складу функцій управління та базуючись на функціональному підході, ми вважаємо за доцільне виокремити внутрішній контроль, як одну із функцій управління підприємством, який проявляється в тому, що не обмежується лише констатацією допущених відхилень від вимог управлінських рішень, а він також є одним із засобів організації зворотного зв’язку, завдяки чому отримується необхідна інформація про об’єкт внутрішнього контролю в

процесі здійснення такого рішення. Його дані використовуються для прийняття найбільш обґрунтованих управлінських рішень, а також для підтримання динамічної рівноваги всієї системи управління підприємством. Визначено, що внутрішній контроль є інформаційною підсистемою управління, яка спрямована на фільтрування інформації інших підсистем, зокрема бухгалтерського обліку та бюджетування (планування). Для підвищення ефективності системи управління на підприємствах необхідне своєчасне отримання детальної інформації про процеси і результати господарської діяльності, яка традиційно формується в системі бухгалтерського обліку, перевіряється в системі внутрішнього контролю, є базисом розрахунків у системі економічного аналізу. Завдяки цьому суб'єкт управління має можливість впливати на прийняття управлінських рішень на певних етапах його здійснення. Таким чином, внутрішній контроль сприяє виявленню відхилень та недоліків у прогнозуванні, плануванні, обліку, аналізі та дає можливість усунути їх чи мінімізувати їх вплив. На основі системного підходу здійснено дослідження елементів внутрішнього контролю: об'єктів, суб'єктів, принципів, методів, функцій. При формуванні об'єктного поля внутрішнього контролю вважаємо за доцільне серед об'єктів виокремити господарські процеси (постачання, виробництво, реалізація), ресурси (засоби виробництва, трудові та фінансові), результати (фінансові результати, виготовлена й реалізована продукція у грошовому і натуральному вимірах відповідно до планів) та внутрішню управлінську звітність щодо даних об'єктів.

До основних функцій внутрішнього контролю віднесено інформаційну, діагностичну, захисну, інвестиційну та профілактичну, які, відповідно до окреслених завдань і визначених об'єктів, доповнені соціальною, екологічною та технологічною. За результатами проведеного дослідження запропоновано виділяти принципи, властиві внутрішньогосподарському контролю загалом (сукупність принципів системності, порівнянності, безперервного розвитку, економічності, синергізму) та його елементам

зокрема: суб'єктам (об'єктивності, незалежності, компетентності, відповідальності), об'єктам (всеосяжності) та контрольним діям (доцільності, регулярності й оперативності, плановості). Таке розмежування принципів сприятиме ефективній організації внутрішнього контролю завдяки їх врахуванню у відповідних регламентних документах. Також, на нашу думку, при формуванні класифікації методів та прийомів внутрішнього контролю варто виокремити формалізовані та неформалізовані (творчі) розрахунково-аналітичні методи. У результаті дослідження організації та методики внутрішнього контролю шляхом опитування, анкетування, проведення розрахунково-аналітичних досліджень на ПП «КРЕАТОР-БУД» виявлено ряд недоліків в організації та методиці внутрішнього контролю, що стало основою для розробки інформаційного та регулятивного його забезпечення., а також виявлено недостатнє використання таких прийомів проведення фактичного контролю прийомів перевірки документів, що відображають рух однорідних цінностей, серед яких хронологічна перевірка руху цінностей та контрольне порівняння кількісно-сумового обліку.

Запропоновано варіанти побудови системи внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД», а саме: формування підрозділу внутрішнього контролю, здійснення контрольних дій посадовими особами згідно до посадових інструкцій, впровадження посади внутрішнього контролера або їх поєднання, дозволить організувати ефективну систему внутрішнього контролю. За умови створення відокремленого підрозділу внутрішнього контролю, його місце в організаційно-управлінській структурі підприємства повинно полягати в тому, що це самостійний підрозділ, який підпорядковуватиметься виключно власнику (власникам) або вищому керівництву.

Враховуючи, що здійснення внутрішнього контролю повинне мати певну визначену послідовність, нами запропоновано етапи його здійснення, а саме: початковий етап, етап планування внутрішнього контролю, етап здійснення внутрішнього контролю, етап оцінки та аналізу результатів

внутрішнього контролю, етап оформлення та представлення результатів внутрішнього контролю користувачам інформації.

Система внутрішньої регламентації внутрішнього контролю, на нашу думку, повинна мати три рівні: загальні положення внутрішнього контролю на рівні підприємства; більш чіткі положення внутрішнього контролю, пов'язані з конкретними суб'єктами його здійснення; визначення прав та обов'язків осіб, що безпосередньо або опосередковано пов'язані з контролем діяльності на підприємстві. Для закріплення правового статусу внутрішнього контролю нами розроблені відповідні внутрішні регламенти: «Положення про підрозділ (відділ) внутрішнього контролю», проект посадової інструкції внутрішнього контролера та розподіл контрольних функцій щодо об'єктів внутрішнього контролю між суб'єктами його здійснення.

З метою визначення причини відхилень (помилка чи шахрайство) та винних осіб, дії або бездіяльність яких призвели до відхилень, ми пропонуємо складати аналітичну відомість визначення причин відхилень на основі моделі виявлення помилок та шахрайства і відповідальності за їх здійснення, яка була розроблена нами. Це дасть можливість ідентифікувати виявлене відхилення як помилку чи шахрайство та вжити відповідні заходи щодо його усунення, недопущення повторення в майбутньому та притягнення до відповідальності винних осіб. У роботі запропоновано вести Журнал перевірок, який дасть змогу оцінити результати діяльності підрозділу внутрішнього контролю та міститиме дані, необхідні для прийняття подальших управлінських рішень.

У результаті дослідження практики проведення внутрішніх контрольних заходів на ПП «КРЕАТОР-БУД» виявлено шляхи удосконалення методики внутрішнього контролю, які спрямовані на покращання якості проведення контролю. Запропонована методика внутрішнього контролю у своїй структурі має чітко виокремлені об'єкти контролю, а також той спектр методичних прийомів, які характерні для їх перевірки. До таких об'єктів відносяться основні господарські процеси

підприємства: придбання оборотних та необоротних активів, виробництво та реалізація добрива. Кожен із трьох зазначених господарських процесів має більш деталізовані об’єкти внутрішнього контролю, які, в свою чергу, є об’єктами бухгалтерського обліку (активи, зобов’язання, капітал, доходи, витрати, фінансові результати) – вони є задіяними в окремому господарському процесі підприємства.

Запропонована методика передбачає здійснення контролю за наступними формами: попередній, поточний та наступний. Запропоновано набір робочих документів для здійснення внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД».

Уточнено сутність понять «ефективність» і «ефект» внутрішнього контролю. Залежно від того, які завдання були поставлені та щодо яких об’єктів здійснювався внутрішній контроль, запропоновано виокремити види його ефективності: економічну, соціальну, екологічну, технологічну тощо. Водночас вважаємо за доцільне виокремити види економічної ефективності внутрішнього контролю за типами завдань та елементами системи, що характеризує ступінь його відповідності поставленим цілям і загальноприйнятій стратегії розвитку підприємства. Серед них виділяємо ефективність: перевірки, дій внутрішнього контролера, методики та діяльності підрозділу внутрішнього контролю в цілому і системи внутрішнього контролю.

Запропоновано здійснювати оцінку ефективності внутрішнього контролю шляхом тестування із виставленням відповідної кількості балів. Обґрунтовано систему показників, для оцінки якісної сторони ефективності внутрішнього контролю підприємства, які використовуються для розрахунку загального показника ефективності системи внутрішнього контролю підприємства, ефективності підрозділу внутрішнього контролю та ефективності роботи внутрішніх контролерів.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Акєнтьєва О. Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.06.0. Донецьк, 2016. 20 с.

2. Анкета для самостійного тестування СВК. Офіційний сайт АФ «Аксьонова та партнери GGI». URL : http://ap-center.com/anketa-dlya-samostiynogo-testuvannya-svk.html.

3. Акімова Н.С., Топоркова О.В. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю дебіторської та кредиторської заборгованості. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 312–317.

4. Антонова Л. В., Великий Ю.В., Ляховець О. О. роль управлінського обліку в здійсненні організаційних змін на підприємстві. *Ефективна економіка*. URL : http:// www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2223 (дата звернення: 30.07.2025).

5. Бабіч І. І., Зубчик С. М. Об’єкти та суб’єкти внутрішнього контролю : монографія / за редакцією д.е.н., професора З. В. Герасимчук. Луцьк : НТУ, 2017. 471 с.

6. Багнюк І. С. Суть та необхідність фінансово-господарського контролю. *Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки.* 2019. № 21. С. 51-54.

7. Баланюк І. Ф. Теоретичні аспекти контролю господарської діяльності підприємств. *Вісник Прикарпатського університету*. № 7. 2019. С. 86-90.

8. Бардаш С. В. Предмет і об’єкт контролю як галузі наукових знань та практичної діяльності. *Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит».* 2015. № 6. С. 55-61.

9. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник. Київ : ПП «Влад і Влада». 2016. 320 с.

10. Благой В. В. Роль контролю в системі управління. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Харків, 2018. С. 153-154.

11. Бодюк А. В. Методи фінансового контролю. *Фінансовий контроль.* 2025. № 1. С. 50-53.

12. Борисенко М. В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2022. 21 с.

13. Булкот Г. В. Місце внутрішнього контролю в системі управління підприємством. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. 2014. №24. С. 68-73.

14. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід. *Вісник Житомирського державного технологічного університету «Економічні науки».* 2011. № 1 (43). С. 28-32.

15. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль : суть і зміст / Т. А. Бутинець. *Вісник Житомирського державного технологічного університету «Економічні науки».* 2011. № 2 (44). С. 31-42.

16. Бутинець Т. А. Ефективність господарського контролю: проблеми визначення. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2013. № 2 (56). С. 10-18.

17. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку : навч. посіб. Житомир : ЖІТІ, 2015. 512 с.

18. Бутинець Ф.Ф., Бондар В. П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І. Контроль і ревізія : підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит». Житомир : ПП «Рута», 2015. 560 с.

19. Бутинець Т. А. Принципи господарського контролю: суперечності поглядів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету «Економічні науки».* Житомир, 2013. № 1 (47). С. 19-26.

20. Бутинець Т. А. Принципи контролю в новій економіці: необхідність застосування. *Вісник Житомирського державного технологічного університету «Економічні науки».* Житомир, 2013. №2 (48). С. 21-26.

21. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2017. 532 с.

22. Воронко Р. М., Басіста І. А. Трактування внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах. *Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету «Економічні* науки». 2018. № 10 (37). С. 139-146.

23. Воронко Р. М., Семенів М. І. Організація внутрішнього контролю на підприємстві. *Вісник Львівської комерційної академії.* 2018. № 35. С. 76-80.

24. Гнєдіна К. В. Методичні засади оцінювання економічної ефективності функціонування системии міського пасажирського транспорту. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2019. № 3 (68). С 58-63.

25. Гонтарева И. В. Семантический анализ факторов повышения эффективности развития предприятия. *Економіка розвитку.* 2019. №1 (69). С. 71-75.

26. Гупало А. О. Визначення змісту понять: «ефект», «ефективність» та «результативність». *Проблеми формування нової економіки XXI віку* : матеріали наук.-практ. конф., м. Харків, 21-22 груд. 2019 р. Харків, 2019. С 120-125

27. Дегтяренко А. В. Тести контролю в аудиті: прикладний інструментарій і переваги застосування. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит».* 2019. № 1. С. 35-44.

28. Дереза З. П. Внутрішній контроль: економічний зміст та значення в умовах трансформаційної економіки України. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Житомир, 2015. Вип. 2. С. 228-242.

29. Дереза З. Г. Розвиток господарського контролю : історичний аспект. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2024. № 4 (30). С. 45-49.

30. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : Знання, 2021. 327 с.

31. Дончак Л. Г. Сутність ефективності як економічної категорії. URL : http: //www.rusnauka. com/7_NND_2013/Economics/42425.doc.htm. (дата звернення 10.10.2025)

32. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація: монографія. Київ : Знання, 2011. 402 с.

33. Дрозд І. К. Удосконалення внутрішнього контролю на підприємствах. *Формування ринкових відносин в Україні.* 2015. №11 (54). С. 83-88.

34. Економічна енциклопедія: в 3 т. / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : Вид. центр «Академія», 2022. Т.1. 950 с.

35. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г.О. Облік і аудит: термінологічний словник. Львів : Центр Європи, 2017. 671 с.

36. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник Київ : Знання, 2018. 1072 с.

37. Зубчик С. М. Основні аспекти періодизації становлення та розвитку контролю. *Луцький національний технічний університет. Економічні науки.* Луцьк, 2018. Вип. 8 (29). С. 368-374.

38. Зубчик С. М. Функції внутрішнього контролю в сучасних умовах господарювання. *Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства* : матеріали V наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених (Львів, 22 квіт. 2017 р.) Львів, 2017. С. 107-109.

39. Ільіна С. Б. Основи аудиту : навч.-практ посіб. для студентів вищих навчальних закладів. Кондор, 2019. 378 с.

40. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. Київ : Ельга, Ніка-Центр, 2017. 360 с.

41. Калюга Є. В. Система внутрішнього контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах. *Вісник податкової служби України.* 2018. №33. С. 26 -31.

42. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія. Київ : ДП «Інформ.- аналіт. агенство», 2010. 499 с.

43. Качанова Т. Внутрішній контроль : стан і шляхи вдосконалення URL: http: //sophus.at.ua. (дата звернення 30.10.2025)

44. Ковтун Т. В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019. № 6. С. 165-170.

45. Корінько М. Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : навч. посіб. Фастів : Поліфаст, 2016. 440 с.

46. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2007. 395 с.

47. Кримінальний кодекс України із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 12.01.2005 року № 2322-IV, ОВУ, 2005 р.: URL : http: search.ligazakon.ua. (дата звернення 03.11.2025)

48. Кузик Н. П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2014. 20 с.

49. Куцик П. О. Ковтун П.О., Башнянин Г.І. Глобальна економіка: принципи становлення, функціонування, регулювання та розвитку : монографія. Львів : Видавництво ЛКА, 2015. 583 с.

50. Лановик Б. Д. Матейко Р. М., Матисякевич З. М. Економічна історія України і світу: підручник. URL : http://enbv.narod.ru/ text/Econom/econom_theory/lanovik_ek-ist/index.html (дата звернення : 11.10.2025).

51. Майданевич Ю. П. Організація внутрішнього контролю на підприємствах молочної промисловості. *Вісник Житомирського державного технологічного університету «Економічні науки».* Житомир : 2016. № 2 (40). С. 118-126.

52. Макарук Ф. Ф. Внутрішній контроль витрат: теоретико-методичний аспект. *Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в*

умовах світових інтеграційних процесів : матеріали І всеукр. науков.-практ. м. Львів, 2019. С 196-201.

53. Максімова В. Ф. Система об'єктів внутрішнього економічного контролю. *Економіст (Економіка підприємств).* 2015. №4. С. 71-75.

54. Марчук У. О. Періодизація внутрішнього контролю. *Трансформаційна динаміка розвитку агропромислового виробництва: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції.* Вінниця : ВНАУ, 2012. URL : http://repository.vsau.vin.ua/getfile/4999.pdf (дата звернення : 23.10.2025).

55. Маслеників М. В. Вступ до теорії публічного контролю : підручник. Київ : Друкарня Київської філії книгоспілки, 2017. 25 с.

56. Медвідь Л. Г., Харинович-Яворська Д.О. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю діяльності торговельних підприємств у конкурентному середовищі. *Ефективна економіка*. 2014. № 11. С 25-35.

57. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2021 року. URL : https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення: 17.08.2025 р.)

58. Мних Є. В., Бардаш С.В. Ефективність й ефект внутрішнього контролю : онтологічна інтерпретація сутності, складу та взаємозв'язку. *Наукові записки.* Житомир. 2011. Вип. 2. С. 116-123.

59. Нагайчук В. Сутність контролю як функції управління. URL : http: //sophus.at.ua/publ/2013_11_21_22_kampodilsk/sekcija_6_2013_11_21_22/40 (дата звернення : 09.10.2025).

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

61. Озеран В. О., Чік М. Ю. Контроль у системі управління діяльністю підприємств. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка».* 2019. № 722. С. 172-176.

62. Панасюк І. Внутрішній аудит в системі управління сільськогосподарськими підприємствами. *Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ. 2015. С. 159-161.

63. Пантелеєв В. П. Внутрішній контроль: методологія та організація : монографія. Київ : ДП «Інформ-аналіт. агентство», 2008. 491 с.

64. Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення : теорія, методологія, організація : автореф. дис. …. док. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2014. 39 с.

65. Пишна О. Б. Внутрішній контроль і аспекти сучасного трактування. *Динаміка наукових досліджень 2014* : матеріали VII міжнар. наук.-практ. конф. Дніпропетровськ , 2019. С. 5-6.

66. Погрібна О. П. Об'єкти і методи внутрішнього контролю та їх критична оцінка. *Фінансовий контроль.* 2017. № 1. С. 39-43.

67. Позднякова Л. О. Удосконалення понятійного апарату «ефект» та «ефективність» на залізничному транспорті. URL : http://www.kpi.kharkov.ua (дата звернення : 26.08.2025).

68. Про господарські товариства : Закон України від 19.09.1991 р. № 1576-XII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text (дата звернення 20.09.2025)

69. Пушкар М. С., Пушкар Р.М. Контролінг – інформаційна підсистема структури менеджменту : навч. посіб. Тернопіль : Карт-Бланш, 2019. 371 с.

70. Редченко К. І., Воронко Р.М. Місце і роль контролю в управлінні розвитком підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Луцьк, 2022. № 2 (26). С. 280-295.

71. Рибалко Л. В. Внутрішній контроль : суть та суб'єкти здійснення. *Вісник Харківського технічного національного університету сільського господарства.* Харків, 2024. Вип 31. С. 277-280.

72. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту : монографія. Тернопіль, 2011. 192 с.

73. Рядська В. В. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 416 с.

74. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2017. 322 с.

75. Сморжанюк Т. П. Шрам Т. В., Труш В. Є. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом : навч. посіб. Київ : центр учбової літератури, 2018. 284 с.

76. Стельмах В. С. Єпіфанов А. О., Сало І. В., Єпіфанова М. А. Контроль : інспектування, аудит, банківський нагляд : монографія. Суми : ВТД «Університетська книга», 2016. 432 с.

77. Столяр Л. Г. Організація внутрішнього контролю. *Чернівецький торговельно-економічний інститут.* URL : http://intkonf.org/stolyar-lg-organizatsiya-vnutrishnogo-kontrolyu (дата звернення : 01.10.2025).

78. Сухарева Л. А., Дмитренко І. Н., Борисенко М. В. Внутренний финансовый контроль : история исследования, состояние и перспективы. *Вісник Львівської комерційної академії.* 2014. № 16. С. 84-91.

79. Уткіна Н. В. Економічна сутність контролю. *Облік і контроль на підприємствах АПК : стан та перспективи розвитку :* тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. 4-5 жовт. 2014 р. Київ. : КНЕУ, 2019. С. 263-265.

80. Федоренько Н. І. Удосконалення організаційного забезпечення внутрішнього контролю в управлінні підприємством. *Управління розвитком.* Херсон, 2022. № 7 (128). С. 78-80.

81. Череп А. В., Стрілец Є. М. Ефективність як економічна категорія. *Вісник Запорізького національного університету.* URL: http: //www.economy. nayka.com.ua/?op= 1 &z=1727 (дата звернення : 11.10.2025).

82. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : монографія. Київ: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. 371 с.

83. Шеленко Д. І., Жук О. І., Матковський П. Є. Завдання та функції внутрішнього контролю на підприємствах. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. Одеса,* 2018. Вип. 8 (2). С. 202-207.

84. Яценко В. М., Пронь Н. О. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення. *Збірник наукових праць ЧДТУ. Фінанси, бухгалтерський облік і аудит.* Серія «Економічні науки». Чернігів, 2019. Вип. 22. С. 3-7.

85. About us. URL : http: //www.coso. org/aboutus. Htm (дата звернення 26.08.2025)

86. Colbert Janet L., Bowen Paul L. Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78 // IS Audit and Control Journal, 1996. №4. С. 26-35.

87. D'Alvise P., Principi e precetti di ragioneria per l'am ministrazione economica delle aziende, Padova, 1932.

88. Dittenhofer Mort 'The behavioural aspects of fraud and embezzlement'. Internal Auditing, July 1990, pp. 13-19.

89. Enterprise Risk Management–Integrated Framework COSO. URL: http://www.coso.org (дата звернення 29.07.2025)

90. Griffith F.L. The account papyrus. Zeitschrift fur agyptische Sprache und Altertumskunde, Bd. 29, 1891.

91. Hain H.P. Accounting Control in the Zenon Papyrc. The Accounting Review. 1966. № 4.

92. Harper, Douglas. «Etymology Online». Online Etymology Dictionary. 2011. Web. 04 Oct. 2011. URL : http: //www.etymonline.com/ (дата звернення 20.07.2025)

93. Herbert L. & Review A.O. The Environment in Governmental Accounting in the seventies. Fall, 1972.

94. Internal Control-Integrated Framework COSO. URL: http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework- summary.htm (дата звернення : 11.09.2025).

95. Statement of internal Auditing Standards №1–Control: concepts and responsibilities. – USA: The Institute of Internal Auditors, 249 Mailland Avenue, Altamonte Springs Florida 32701, 1985. 11p.

96. The 17th Annual Congress of the European Accounting Association, (Venice, Italy, April 6-8, 1994), Italy, 1994.

97. The Trouble with COSO. CFO Magazine. URL : http://www.cfo.com/article.cfm/5598405/c_2984409/?f=archives (дата звернення : 11.10.2025).

ДОДАТОК А

Таблиця А.1 – Підходи до визначення сутності поняття «контроль»

№ з/п	Автор	Визначення
1.	М. Т. Білуха	спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта, яким управляють, прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на об'єкт управління шляхом визначення відхилень, що були здійснені у ході виконання даних рішень [9, с. 12]
2.	В. В. Благой	система спостереження і перевірки процесу функціонування і фактичного стану керованого об'єкту з метою визначення обґрунтованості і ефективності ухвалених управлінських рішень і результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог цих рішень, усунення несприятливих ситуацій та інформування про це органів управління [10, с. 153]
3.	Л. В. Дікань	під контролем слід розуміти систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів [30, с. 56]
4.	І. Панасюк	може бути охарактеризований як одна з функцій управління, що є системою спостереження і перевірки функціонування керованого об'єкту з метою правильності оцінки і ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення ступеня їх реалізації, наявність відхилення і несприятливих ситуацій, про які доцільно своєчасно поінформувати відповідальних посадових осіб [62, с. 160-161].

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1 – Підходи до визначення поняття «внутрішній контроль»

№ з/п	Автор	Визначення
1.	Т . А. Бутинець	Система контролю, яка організується самим підприємством з метою захисту інтересів власників та керівників підприємства і регламентується внутрішніми актами [15, с. 31]
2.	Р. М. Воронко, І. А. Басіста	Сукупність контрольних дій, що входить як окрема функція до складу системи управління підприємством, яка за допомогою спеціальних процедур забезпечує перевірку відповідності встановленим параметрам питань фінансово-господарської діяльності і створює умови для ефективної роботи підприємства, є важливим засобом попередження нестач і розкрадання цінностей [22].
3.	Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш	Сукупність елементів, які забезпечують підприємству зниження небажаного ризику в діловій і фінансовій діяльності, а також в бухгалтерському обліку [4, с. 155].
4.	Н. І. Дорош	Систему внутрішнього контролю можна визначити як політику і процедури підприємства, спрямовані на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та відхилень від норм, які можуть з'явитись у фінансових звітах [32, с. 218].
5.	А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин	Процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою організації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства» [35, с. 132]
6.	Є. В. Калюга	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 [40, с. 27].
7.	Т. В. Ковтун	Процес, спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей компанії, що і є результатом дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності компанії в цілому та її окремих підрозділів [44].
8.	М. Д. Корінько	Система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства [45, с. 53]
9.	Н. П. Кузик	Функція управління із відповідною сукупністю методів і прийомів, здійснюваних особами, що представляють інтереси підприємства [48, с. 3]

ДОДАТОК В

Таблиця В.1 – Розгляд поняття «внутрішній контроль»

№ з/п	Автор	Суть визначення «внутрішнього контролю»	Основою визначення поняття внутрішній контроль є:			
			інтерпретація його як системи спостереження	зведення його суті лише до встановлення суб'єктів здійснення такого контролю	зосередження уваги виключно на меті здійснення такого контролю	розгляд як функції управління
1.	Акімова Н.С., Топоркова О.В. [3, с. 313]	Внутрішній контроль-система, що створюється компанією з великої кількості конкретних методик і процедур, розроблених для того, щоб адміністрація була до певної міри упевнена, що визначені нею цілі компанії будуть успішно досягнуті		+		
2.	Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Вигов ська, Н. І. Петренко [18, с. 107]	Внутрішній контроль – це система заходів відповідності діяльності підприємства поставленим завданням, надання керівництву інформації про стан об'єктів, які сприятимуть прийняттю правильних управлінських рішень	+		+	
3.	Л. В. Дікань [30, с. 46]	Внутрішній економічний контроль включає контрольні функції, здійснювані керівниками підприємств, комбінатів, організацій і установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства.		+		
	Л. В. Нападовськ а [60, с. 19]	Внутрішній контроль як функція управління – це процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень			+	+
	О. П.	Внутрішній контроль – це			+	

	Погрібна [66, с. 43]	комплекс бухгалтерського і управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих на підприємстві, з реалізацією їх на практиці				

ДОДАТОК Д

Таблиця Д.1 – Сучасні концепції внутрішнього контролю

№ з/п	Концепція контролю	Коротка характеристика	Цільова група, на яку зорієнтовані
1	2	3	4
1	COBIT Control Objectives for Information and Related Technology «Цілі контролю при використанні інформаційних технологій»	Систематизовані міжнародні та національні стандарти в сфері управління IT, аудиту та IT-безпеки (включають міжнародні технічні стандарти, стандарти управління якістю, стандарти аудиторської діяльності, а також практичні вимоги та досвід). Завдання CobiT полягає у ліквідації розриву між керівництвом компанії щодо їх баченням бізнес-цілей та IT-департаментом, що здійснює підтримку інформаційної інфраструктури, яка повинна сприяє досягненню цих цілей. В частині контролю дана концепція визначає послідовність дій та критерії оцінки внутрішнього контролю інформаційної системи для управління. Аудиторам в сфері IT допомагає сформувати власне бачення щодо ефективності внутрішнього контролю	Керівництво, користувачі та аудитори інформаційних систем.
2	SAC Systems Auditability and Control «Контроль і аудит систем»	Концепція полягає у підтримці внутрішніми аудиторами питання контролю та аудиту в умовах інформаційних систем, висвітлює детальний механізм вивчення впливу різних компонентів інформаційних технологій на систему внутрішнього контролю. Також наводиться визначення системи внутрішнього контролю і описується її складу, класифікації засобів контролю, його цілі і ризики.	Внутрішні аудитори.
3	COSO The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission «Внутрішній контроль: інтегрований підхід»	Концепція містить основні принципи організації системи внутрішнього контролю в компанії, які є базовими та першочерговими для її створення і вдосконалення, а також здійснення оцінки даної системи. Визначає основні положення побудови системи внутрішнього контролю, орієнтованого на відстеження економічних ризиків	Менеджери і рада директорів.
4	SAS 55 /SAS 78 Стандарт аудиту «Вказівки про розгляд структури внутрішнього контролю при аудиті фінансової звітності»	Визначають внутрішній контроль, описують його компоненти та пропонують рекомендації щодо оцінки впливу засобів контролю при плануванні та проведенні аудиту фінансової звітності	Зовнішні аудитори.

Продовження ДОДАТКУ Д

1	2	3	4
5	SOX Закон Sarbanes-Oxley	Згідно даної концепції керівництву компаній поставлено обов'язкову вимогу підтверджувати правильність фінансової звітності особисто, тим самим підтверджувати свою відповідальність за ефективність системи внутрішнього контролю і, в першу чергу, при підготовці фінансової звітності. Крім цього, для дотримання норм Закону необхідно отримати висновок зовнішнього аудитора про ефективність системи внутрішнього контролю компанії	Керівництво, користувачі, аудитори.
6	ISA 315 «Розуміння бізнесу підприємства, його середовища та оцінка ризику суттєвого викривлення» / ISA 330 «Аудиторські процедури з оцінки ризиків»	Внесено суттєві зміни у зв'язку з переглядом концепції корпоративного внутрішнього контролю. У стандартах нової концепції приділено увагу виявленню аудиторських ризиків на основі аналізу внутрішнього контролю організацій, звітність яких розглядає аудитор. Стандарти передбачають оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення звітності, за ними визначають подальші процедури, засновуючи їх на аналізі надійності системи внутрішнього контролю організації з точки зору ризиків можливого викривлення фінансової звітності з причини шахрайства або помилки	Аудитори.
7	INTOSAI	Концептуальна модель внутрішнього контролю; Рекомендації зі стандартів внутрішнього контролю в державному секторі; Етичний кодекс INTOSAI для аудиторів в державному секторі	Аудитори.

ДОДАТОК Е

Таблиця Е.1 – Підходи до визначення системи внутрішнього контролю

№ з/п	Автор	Визначення
1.	З. П. Дереза	Визначає внутрішній контроль як «...систему, яка складається з елементів входу (інформаційного забезпечення контролю), елементів виходу (інформації про об'єкт управління, яка одержана в результаті контролю) та сукупності взаємопов'язаних ланцюгів» [29, с. 237]. Недоліком даного визначення, на нашу думку, є відсутність конкретизації елементів системи внутрішнього контролю.
2.	Ю. П. Майданевич	Визначає внутрішній контроль як «систему взаємопов'язаних ланцюгів; сукупність функцій, які здійснюються виконавцями (перевіряючими); процес перевірки; форму зв'язку; сукупність методів та процедур, спостереження, сферу управлінської діяльності та ін.» [51, с. 118].
3.	EnterpriseRiskManagement - Integrated Framework COSO	Згідно з концепцією COSO система внутрішнього контролю як підсистема управління підприємства повинна містити п'ять взаємозалежних елементів: контрольне середовище; інформаційні системи (збір, накопичення та аналіз інформації, передача за цільовим призначенням); процедури контролю; оцінка ризиків, моніторинг і виправлення помилок [89].
4.	С. М. Яценко	Визначено, що це «сукупність цілей, завдань, об'єктів, суб'єктів, форм і методів контролю, взаємодіючих як єдине ціле з метою оцінки стану об'єкта контролю і вироблення регулюючих заходів, а також забезпечення дотримання політики організації та якісного управління господарською діяльністю» [84]. Перевагою підходу науковця, на нашу думку, є визначення в складі системи внутрішнього контролю цільової підсистеми, та визначення того, що до її складу входять форми і методи контролю.
5.	Л. А. Сухарєва, І. Н. Дмитренко, М. В. Борисенко,	Зазначили, що структура системи внутрішнього контролю складається з «трьох елементів: умова (середовище) контролю, система бухгалтерського обліку, процедури контролю» [78, с. 85]. Досить часто при визначенні системи внутрішнього контролю науковці характеризують її наступними основними елементами: середовище контролю, облікова система і процедури контролю.

ДОДАТОК Ж

Таблиця Ж.1 – Оцінка ризиків на прикладі процесів

№ з/п		Фактори впливу	Придбання	Виробництво	Реалізація
1.	Ризикоутворюючі фактори макрорівня	Зміна політичних сил	В		В
2.		Виникнення різноманітних кризових ситуацій	С	С	С
3.		Посилення загальної макроекономічної нестабільності			Н
4.		Посилення конкуренції між підприємствами			В
5.		Політика держави щодо експорту зернових культур, видачі квот на експорт	Н		
6.		Зміна норм видачі зернових культур із держрезерву України	С		
7.		Демографічна ситуація в країні			Н
8.		Забезпеченість населення			Н
9.		Зміна цін на енергоносії та сировину	В	В	
10.		Природні катастрофи	С		
11.		Інфляція, дефляція	С		С
12.		Зміна курсу валют	В		
13.		Неплатоспроможність контрагентів	В		
14.		Ріст відсоткових ставок по кредитам	С		
15.	Ризикоутворюючі фактори мікрорівня	Швидкий технологічний цикл	В	В	В
16.		Мала транспортабельність готової продукції			В
17.		Швидкий оборот грошових коштів	С		С
18.		Нездатність погасити заборгованість, неплатоспроможність	С		
19.		Обмежений термін та наявність необхідних умов для зберігання сировини та готової продукції	В	В	В
20.		Недобросовісність або професійні помилки працівників підприємства	С	С	С
21.		Некомпетентність працівників	С	С	С
22.		Зловживання службовим становищем	С	С	С
23.		Протиправні дії працівників та третіх осіб, шахрайство, крадіжки	С	С	С
24.		Помилки програмного забезпечення	Н	Н	Н

В – високий рівень ризику; С – середній; Н – низький.

*Розроблено автором

ДОДАТОК И

Проект Положення про підрозділ (відділ) внутрішнього контролю

ПОЛОЖЕННЯ
ПРО ПІДРОЗДІЛ (ВІДДІЛ) ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ*

1. Загальні положення

1.1. Положення про підрозділ (відділ) внутрішнього контролю є внутрішнім нормативним документом, що регламентує порядок створення, організацію та функціонування підрозділу внутрішнього контролю на підприємстві.

1.2. Дане Положення розроблено відповідно до чинного законодавства України та Статуту підприємства.

1.3. Даним Положенням визначено загальні положення, основні поняття та категорії, принципи, завдання, правовий статус, права та обов'язки, відповідальність підрозділу внутрішнього контролю.

2. Основні поняття та категорії внутрішнього контролю

– *внутрішній контроль* – це систему безперервних контрольних дій за функціонуванням об'єктів управління, що здійснюються керівництвом підприємства або уповноваженою ним посадовою особою з метою формування інформаційної основи прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним для підприємства способом;

– *об'єкт внутрішнього контролю* – причинно-наслідкові зв'язки процесів і явищ як факторів, що впливають на результати господарської діяльності підприємства, та діяльність по управлінню нею, що включає процеси господарської діяльності, використані в них ресурси та отримані за ними результати, а також достовірність відображення їх у звітності без порушення вимог чинного законодавства. Все те, на що (чи на кого) спрямована контролююча діяльність суб'єкта контролю, тобто, це підконтрольне середовище;

– *під методами внутрішнього контролю* варто розуміти сукупність загальнонаукових та розрахунково-аналітичних методів, методичних прийомів документального та фактичного контролю, які можуть застосовуватися для здійснення внутрішнього контролю.

3. Принципи внутрішнього контролю

3.1. Принцип системності – інтерпретація внутрішнього контролю як системи, що складається з окремих елементів і сама є складовою частиною системи вищого рівня - системи управління.

3.2. Принцип порівнянності – порівняння суб'єктом контролю двох і більше величин об'єктів контролю, що відповідно мають нормативне (планове) та фактичне значення за допомогою контрольних дій.

3.3. Принцип безперервного розвитку – ступінь складності системи внутрішнього контролю повинен відповідати ступеню складності системи управління підприємством та підконтрольної системи за допомогою гнучкої трансформації елементів системи внутрішнього контролю відповідно до змін господарського середовища.

3.4. Принцип економічності – здійснення внутрішнього контролю з найменшими затратами та перевищення економічних вигід від здійснення внутрішнього контролю над витратами, понесеними на його організацію та проведенням, мінімальною кількістю працівників, які володіють спеціальними знаннями і навичками контрольної роботи.

3.5. Принцип синергізму – посилення ефективності окремих елементів контролюючої системи завдяки їх злагодженій взаємодії один із одним.

3.6. Принцип об'єктивності потребує, щоб суб'єкт контролю дотримувався неупередженого ставлення до об'єкта, його висновки повинні бути аргументовані,

Продовження ДОДАТКУ И

ґрунтуватись на достовірних фактах, встановлених за допомогою доказів і свідчень.

3.7. Принцип незалежності передбачає відсутність матеріальної або іншої зацікавленості контролера щодо досліджуваного об’єкта.

3.8. Принцип компетентності вимагає професійної майстерності, фахової підготовки, наявності досвіду та спеціальних знань у суб’єкта, що здійснює внутрішній контроль.

3.9. Принцип відповідальності – кожен суб’єкт контролю, який працює на підприємстві, за неналежне виконання контрольних функцій повинен нести економічну, адміністративну чи дисциплінарну відповідальність.

3.10. Принцип доцільності – контрольні дії дійсно мають необхідність, а результативна інформація несе в собі певну цінність для подальшої розробки управлінських рішень.

3.11. Принцип регулярності й оперативності - внутрішній контроль, як правило, має здійснюватися регулярно (постійно) з певними інтервалами часу й обов’язково своєчасно або з деяким випередженням. Також, він повинен забезпечити організацію безперервного потоку інформації від контролюючого суб’єкта до управлінського персоналу для забезпечення швидкого реагування та прийняття відповідних рішень, спрямованих на недопущення фактів відхилень, порушень, зловживань.

3.12. Принцип плановості – здійснення внутрішнього контролю відповідно до завчасно розроблених планів для того, щоб рівномірно (наскільки це можливо) розподілити контрольні процедури між об’єктами та в часі.

3.13. Принцип всеосяжності – полягає в поширенні контролю на всі процеси господарської діяльності та всі об’єкти внутрішнього контролю.

4.Завдання внутрішнього контролю

4.1. у сфері стратегічних цілей: відповідність господарської діяльності підприємства стратегії та бізнес-планам;

4.2. у сфері операційних цілей: раціональне та економне використання фінансових, матеріальних та трудових ресурсів, що використовуються для здійснення господарської діяльності підприємства, при забезпеченні дотримання запланованих результатів без підвищення рівня ризиків понад встановлений рівень;

4.3. у сфері інформаційних цілей: необхідний рівень інформаційного забезпечення бізнес-процесів господарської діяльності, використаних ними ресурсів та отриманих результатів; достовірність і своєчасність надання інформації з метою прийняття оперативних управлінських рішень;

4.4. у сфері цілей дотримання законодавства: дотримання працівниками підприємства законодавчих та нормативних актів, що регламентують господарську діяльність в цілому або окремий господарський процес.

5. Правовий статус

5.1. Внутрішній контроль здійснюється на підприємстві структурно-відокремленим підрозділом внутрішнього контролю, який діє на постійній основі та підпорядковується власнику (власникам).

5.2. Підрозділ внутрішнього контролю є функціональним підрозділом, та не може виконувати інших функцій, що не входять до його компетенції.

5.3. Підрозділ внутрішнього контролю здійснює свою діяльність на основі установчих та регламентних документів підприємства, даного Положення, затвердженого вищим органом управління підприємства.

5.4. Метою підрозділу внутрішнього контролю є забезпечення ефективної господарської діяльності шляхом інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, а також виявлення та попередження помилок та шахрайства, усунення їх причин, за рахунок внутрішнього контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Продовження ДОДАТКУ И

5.5. Чисельність працівників підрозділу внутрішнього контролю та технічне забезпечення визначається вищим керівництвом підприємства, відповідно до масштабів діяльності.

5.6. Компетенція суб'єктів підрозділу внутрішнього контролю визначається даним Положенням та посадовими інструкціями контролюючого персоналу.

6.Суб'єкти

6.1. Підрозділ внутрішнього контролю є відокремленим функціональним підрозділом.

6.2. Очолює підрозділ внутрішнього контролю його керівник, який несе відповідальність за повноту та своєчасність виконання покладених функцій та завдань на даний підрозділ, а також за достовірність наданої інформації вищим органам управління.

6.3. Керівник підрозділу внутрішнього контролю забезпечує узгодженість функціонування його посадових осіб, розподіляє обов'язки між працівниками підрозділу, затверджує посадові інструкції та кваліфікаційні вимоги для своїх підлеглих.

7. Права та обов'язки

7.1. Суб'єкти підрозділу внутрішнього контролю мають право:

– доступу до активів, ресурсів і документації підприємства з метою виконання функцій контролю;

– отримувати від посадових осіб підприємства необхідну інформацію та пояснення як в усній, так і в письмовій формах;

– визначати відповідність дій співробітників вимогам діючого законодавства;

– залучати при необхідності співробітників інших структурних підрозділів підприємства;

– ініціювати проведення позачергових засідань органів вищого керівництва;

– вимагати пред'явлення цінностей та будь-якого іншого майна підприємства у відповідності з документами при проведенні перевірки;

– за результатами перевірок розробляти та подавати керівництву проекти відповідних управлінських рішень;

– вносити пропозиції керівництву підприємства щодо застосування санкцій і заохочень стосовно конкретних працівників або підрозділів.

7.2.Суб'єкти підрозділу внутрішнього контролю зобов'язані:

– проводити комплексні, тематичні перевірки та інші контрольні заходи щодо діяльності структурних підрозділів підприємства;

– вживати заходи щодо виявлення відхилень фактичних даних від встановлених планових і нормативних показників, встановлення винних осіб;

– здійснювати контроль за достовірністю бухгалтерського обліку та звітності, а також за дотриманням чинного законодавства та вимог облікової політики;

– виконувати фінансові плани, рішення власників підприємства, дотримуватися касової, платіжної дисципліни, слідкувати за своєчасним стягненням та поверненням зобов'язань, у тому числі перед бюджетом;

– здійснювати контроль за збереженням і раціональним використанням активів, ресурсів, документації;

– оцінювати ризики, властиві діяльності підприємства;

– здійснювати контроль за господарськими процесами, формуванням витрат, основними технологічними процесами та окремими видами діяльності підприємства;

– здійснювати пошук внутрішніх резервів підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства;

– оцінювати виявлені у процесі контролю відхилення, фактори та причини, що

Продовження ДОДАТКУ И

призвели до цього і приймати відповідні рішення

– оцінювати правильність, своєчасність прийнятих рішень і результативність їх виконання;

– документувати кожен факт перевірки, своєчасно складати та надавати відповідну робочу і звітну документацію за результатами перевірок, надавати необхідну інформацію вищому керівництву (власникам) підприємства;

– у своїй діяльності керуватися виключно нормами чинного законодавства, статуту та інших внутрішніх регламентів;

– забезпечувати збереження та повернення отриманих для перевірки документів;

– дотримуватися етичних (професійних) принципів поведінки у своїй діяльності: об'єктивності, незалежності, компетентності та відповідальності;

– дотримуватися збереження конфіденційності отриманої інформації;

– здійснювати контрольні дії, дотримуючись принципів доцільності, плановості, регулярності й оперативності.

7.3. Права та обов'язки окремих суб'єктів внутрішнього контролю конкретизуються у відповідних посадових інструкціях.

8. Відповідальність

8.1. На суб'єктів внутрішнього контролю покладена відповідальність за належне виконання своїх обов'язків, достовірність, повноту та об'єктивність наданих за результатами перевірок висновків.

8.2. Суб'єкти внутрішнього контролю несуть цивільно-правову відповідальність у межах завданих збитків підприємству, а також трудову відповідальність.

8.3. Види та ступінь відповідальності окремих суб'єктів внутрішнього контролю встановлюється у відповідних положеннях і посадових інструкціях.

8.4. Спірні питання щодо притягнення до відповідальності посадових осіб вирішуються у судовому порядку.

9. Прикінцеві положення

9.1. Відомості про об'єкти, прийоми, методи та процедури контролю, нормативні та планові показники, зібрані під час здійснення контрольних заходів дані, виявлені відхилення систематизуються у робочій документації. Відповідальність за вхідну інформацію несуть головні спеціалісти, обліковий персонал, керівники структурних підрозділів, звідки надходить дана інформація.

9.2. Результати роботи підрозділу внутрішнього контролю відображаються у підсумковій документації. Ефективність внутрішнього контролю залежить від своєчасності надання інформації, що міститься у підсумкових документах, керівництву підприємства для подальшого використання в управлінській діяльності. Відповідальність за вихідну інформацію покладена на керівника підрозділу внутрішнього контролю.

9.3. Посадові інструкції повинні містити чітке визначення обов'язків, функцій, якісних і кількісних критеріїв відповідальності та права працівника конкретного рівня спеціалізації й посади, визначення ієрархічної підпорядкованості кожного конкретного співробітника.

В посадових інструкціях для більшої їх значимості, необхідно передбачити відповідальність виконавців за здійснення контрольних функцій, а також встановити регламент проведення контрольних процедур і формування контрольної інформації. Це забезпечить рівномірний розподіл управлінських функцій та участь виконавців в процесі управління. Такий розподіл дозволить здійснювати контроль за діяльністю працівників та стимулювати їх прагнення до підвищення якості роботи. Для цього нами був розроблений проект посадової інструкції внутрішнього контролера.

9.4. Контрольні дії проводяться підрозділом внутрішнього контролю відповідно до

Продовження ДОДАТКУ И

плану та програми, розроблених даним підрозділом.

9.5. Положення вступає в дію з моменту його затвердження та до затвердження нового

9.6. Положення про підрозділ внутрішнього контролю.

9.7. На підприємстві щорічно розглядається питання щодо необхідності внесення змін та доповнень до даного Положення, які затверджуються вищим органом управління або уповноваженою на те посадовою особою.

* Розроблено автором

ДОДАТОК К

Проект Посадової інструкції внутрішнього контролера

ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЕРА*

І. Загальні положення.

1. Контролер підпорядковується безпосередньо керівнику підрозділу (відділу), керівнику підприємства та власникам підприємства.
2. Діяльність внутрішнього контролера регламентується Статутом (або іншими установчими документами), діючими нормативними документами та законодавчими актами, а також даною посадовою інструкцією.
3. В практичній діяльності внутрішній контролер керується розпорядженнями та вказівками власників підприємства, вищого керівництва підприємства, керівника підрозділу.
4. Внутрішній контролер призначається на займану посаду та звільняється з неї керівником підприємства за поданням власників підприємства.
5. На період тимчасової відсутності внутрішнього контролера (тимчасової втрати працездатності, відпустки, відрядження) його обов'язки, права і відповідальність переходять до керівника підрозділу.

ІІ. Посадові обов'язки

Внутрішній контролер зобов'язаний:

1. Брати участь у формуванні документів щодо планування внутрішнього контролю на підприємстві, робочих документів внутрішніх контролерів.
2. Оперативно здійснювати організаційну роботу з керівниками структурних підрозділів щодо забезпечення інформацією підрозділу внутрішнього контролю.
3. Здійснювати збір, обробку та аналіз облікової, планової, статистичної і звітної інформації, що надходить із структурних підрозділів підприємства до підрозділу внутрішнього контролю.
4. Здійснювати внутрішній контроль за допомогою прийомів документального та фактичного контролю.
5. Оперативно виявляти відхилення фактичного виконання від «еталонних» показників, виявляти фактори та причини відхилень, винних осіб.
6. Вивчати матеріали перевірок, систематизувати, аналізувати та оцінювати результати, на основі чого складати відповідні форми внутрішньої звітності.
7. Оперативно надавати керівництву інформацію про відхилення, рекомендації щодо їх виправлення, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.
8. Надавати необхідну інформацію для здійснення планування, виправлення помилок в обліку.
9. Підвищувати рівень своєї кваліфікації.
10. Забезпечити зберігання документів відповідно до діючого на підприємстві порядку.
11. Вносити пропозиції щодо удосконалення організації та методики внутрішнього контролю на підприємстві.

ІІІ. Права

Внутрішній контролер має право:

1. Надавати рекомендації та вказівки керівникам структурних підрозділів та окремим працівникам щодо організації і методики бухгалтерського обліку, складання внутрішньої звітності.

Продовження ДОДАТКУ К

2. Не виконувати вказівки, які суперечать чинному законодавству України, або, можуть мати негативний вплив на діяльність підприємства.

3. Вимагати від керівників структурних підрозділів та окремих працівників надання у встановлені строки первинних та зведених документів, звітів.

4. Вимагати від керівників структурних підрозділів та окремих працівників своєчасного надання і правильного оформлення відповідних форм внутрішньої звітності.

5. Вносити пропозиції щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку на підприємстві.

IV. Кваліфікаційні вимоги

1. Внутрішній контролер повинен мати вищу освіту за спеціальністю «Облік і аудит» або «Фінанси», стаж роботи за спеціальністю не менше п’яти років, стаж роботи на провідних фінансово-економічних посадах не менше одного року.

2. Внутрішній контролер повинен знати та застосовувати чинні стандарти, організацію та методику внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та політику і процедури управління фінансами. Він повинен також знати конституційні, юридичні та інституційні принципи і норми, що регулюють діяльність підконтрольного суб’єкта; особливості підприємства, технологічного процесу.

V. Відповідальність

Внутрішній контролер несе дисциплінарну відповідальність за:

1. Невиконання або неналежне виконання обов’язків, передбачених даною посадовою інструкцією.

2. За надання недостовірної інформації.

3. За розголошення інформації, що становить комерційну таємницю.

4. Несвоєчасне виявлення помилок, порушень, шахрайства, відхилень у фінансово-господарській діяльності підприємства та прийняття заходів щодо їх виправлення.

5. Приховування виявлених випадків шахрайства.

Внутрішній контролер несе адміністративну та кримінальну відповідальність у випадку, якщо перераховані вище пункти призвели до завдання збитків підприємству, відповідно до чинного законодавства України.

Керівник структурного підрозділу _____ _____
(підпис) (прізвище, ім’я, по батькові)

З інструкцією ознайомлений _____ _____
(підпис) (прізвище, ім’я, по батькові)

*Розроблено автором

ДОДАТОК Л

Таблиця Л.1 – План роботи підрозділу внутрішнього контролю діяльності ПП «КРЕАТОР-БУД»

№	Напрям контролю	Основні заходи	Періодичність	Очікуваний результат
1	Контроль договірної діяльності	Перевірка договорів підряду, субпідряду, постачання на відповідність законодавству та внутрішнім регламентам	До підписання / щоквартально	Мінімізація договірних і правових ризиків
2	Контроль кошторисів і бюджетів	Аналіз кошторисної документації, контроль відповідності фактичних витрат затвердженим бюджетам	Щомісячно	Запобігання перевитратам
3	Контроль використання матеріалів	Перевірка обліку, руху та списання будівельних матеріалів	Щомісячно	Зменшення втрат і зловживань
4	Контроль виконання будівельних робіт	Зіставлення обсягів виконаних робіт з актами КБ-2в, КБ-3	По завершенню етапів робіт	Достовірність обсягів і вартості робіт
5	Контроль розрахунків із підрядниками	Перевірка обґрунтованості платежів, дотримання умов договорів	Щомісячно	Запобігання необґрунтованим виплатам
6	Контроль дотримання внутрішніх процедур	Оцінка виконання внутрішніх регламентів і політик	Щоквартально	Підвищення дисципліни управління
7	Оцінка ризиків проєктів	Ідентифікація та аналіз фінансових, операційних і правових ризиків	На початку та в процесі проєкту	Своєчасне реагування на ризики
8	Звітність та рекомендації	Підготовка звітів за результатами перевірок і рекомендацій керівництву	За результатами перевірок	Прийняття управлінських рішень

Таблиця М.1 – Етапи здійснення перевірок підрозділом внутрішнього контролю на ПП «КРЕАТОР-БУД»

Попередній контроль		Поточний контроль		Наступний контроль	
1		2		3	
Процес придбання оборотних та необоротних активів					
Контроль договірного процесу		Контроль приймання сировини та засобів праці		Контроль виконання умов договору	
Документальний	Фактичний	Документальний	Фактичний	Документальний	Фактичний
Об'єкт: необоротні активи; оборотні активи					
– формальна перевірка; – нормативно-правова перевірка договору; – арифметична перевірка; – аналітична перевірка; – логічна перевірка	– обстеження, спостереження; – зіставлення; – оцінка; – логічне дослідження господарської операції	– перевірка по суті; – нормативно-правова; – арифметична перевірка; – логічна перевірка; – формальна перевірка; – зустрічна перевірка; – контрольне порівняння кількісно-сумового обліку; – перевірка бухгалтерських записів	– обстеження, спостереження; – інвентаризація; – контрольне відвантаження; – лабораторний аналіз; – логічне дослідження господарської операції	– нормативно-правова перевірка; – арифметична перевірка; – зустрічна перевірка; – взаємна перевірка – хронологічна перевірка; – перевірка – бухгалтерських записів	– обстеження, огляд, спостереження; – інвентаризація; – лабораторний аналіз; – логічне дослідження господарської операції; – зіставлення
Забезпечують формування найбільш вигідних умов договору постачання, його відповідність нормам законодавства та отримання попередніх даних про якість сировини, яка придбається.		Забезпечують перевірку відповідності процесу приймання сировини умовам договору, відповідність якості та кількості сировини, відповідність нормативно-правовим актам.		Забезпечують перевірку правильності, повноти та своєчасності проведених розрахунків за сировину, відповідність відображення операцій в обліку та звітності, дотримання планів постачання.	
Процес виробництва добрива					
Контроль підготовки сировини та виробництва		Контроль виробничого процесу		Контроль готової продукції	
Документальний	Фактичний	Документальний	Фактичний	Документальний	Фактичний
Об'єкт: процес виробництва добрива					
– перевірка по суті; – аналітична перевірка; – логічна	– контрольний запуск сировини і матеріалів; – огляд і	– логічна перевірка; – формальна перевірка; – зустрічна та взаємна; – хронологічна перевірка;	– обстеження, огляд, спостереження; – лабораторний аналіз; – інвентаризація;	– арифметична перевірка; – логічна та формальна; – нормативно-правова;	– обстеження, огляд, спостереження; – контрольне приймання продукції за

перевірка; – формальна перевірка;	обстеження; – лабораторний аналіз;	– арифметична перевірка; – нормативно-правова; – аналітична перевірка;	– хронометраж робочого часу; – логічне дослідження	– зустрічна і взаємна; – аналітична перевірка; – контрольне порівняння	якістю та кількістю; – інвентаризація; – лабораторний

Продовження таблиці М.1

1		2		3	
– експертна перевірка; – контрольне порівняння кількісно - сумового обліку; – нормативно-правова	– інвентаризація; – експеримент; – логічне дослідження господарської операції; – оцінка та зіставлення	– перевірка бухгалтерських записів	господарської операції; – оцінка та зіставлення	кількісно-сумового обліку; – перевірка – бухгалтерських записів	аналіз; – логічне дослідження; – оцінка та зіставлення
Забезпечують перевірку підготовки виробничих технологій та обладнання, їх відповідність встановленим нормам, правильність сформованих планів, програм, чинність норм списання ТМЦ		Забезпечують уникнення збоїв у виробництві, перевірку поточної якості сировини та обсягів виробництва, дотримання планів і програм виробництва, норм списання.		Встановлюються правильність відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку, визначається правильність відображення незавершеного виробництва.	
Процес реалізації добрива					
Контроль договірного процесу		Контроль відвантаження готової продукції		Контроль виконання умов договору	
Документальний	Фактичний	Документальний	Фактичний	Документальний	Фактичний
Об'єкт: готова продукція та операції з її реалізації					
– нормативно-правова перевірка договору; – арифметична перевірка; – аналітична перевірка; – формальна перевірка; – логічна перевірка	– обстеження, спостереження; – попередній лабораторний аналіз; – інвентаризація; – оцінка; – логічне дослідження операції;	– перевірка по суті; – формальна перевірка; – нормативно-правова; – арифметична перевірка; – логічна перевірка; – формальна перевірка; – зустрічна перевірка; – контрольне порівняння кількісно-сумового обліку; – перевірка записів	– обстеження, огляд, спостереження; – інвентаризація; – контрольне відвантаження; – лабораторний аналіз; – логічне дослідження господарської операції; – оцінка та зіставлення; – хронометраж часу	– формальна перевірка; – нормативно-правова; – арифметична перевірка; – зустрічна перевірка; – взаємна перевірка; – хронологічна перевірка; – перевірка – бухгалтерських записів	– обстеження, огляд, спостереження; – інвентаризація; – логічне дослідження господарської операції; – зіставлення

Продовження ДОДАТКУ М

Забезпечують перевірку умов договору на відповідність нормативно-правовим актам, правильності встановлення строків відвантаження та обсягів передбачених в договорі (попередньо - на складі)	Встановлюється відповідність готової продукції умовам договору, відповідність процесу відвантаження нормам, перевіряється якість та кількість готової продукції, яка відвантажується	Забезпечують перевірку правильності, повноти та своєчасності проведених розрахунків, відповідність відображення операцій в бухгалтерському обліку та звітності, та дотримання планів відвантаження

ДОДАТОК Н

Таблиця Н.1 – Визначення понять «ефект» та «ефективність» у наукових джерелах

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
Поняття «ефективність»		
1.	А. Г. Загородній	Під ефективністю розуміється «результат діяльності, програм та заходів, що характеризується відношенням отриманого економічного ефекту, до чинників, які зумовили отримання цього результату, досягнення найбільшого обсягу виробництва із застосуванням ресурсів певної вартості» [36].
2.	Т. А. Бутинець	Як зазначає вчена, «за своїм змістом ефективність контролю є досить широким поняттям, яке включає сукупність всіх ефектів, досягнутих системою контролю» [16, с. 11].
3.	К. В. Гнєдіна	Досліджуючи методичні засади оцінювання економічної ефективності функціонування системи міського пасажирського транспорту вважає, що економічна ефективність - це категорія, яка характеризує рівень результативності функціонування економічної системи, відображає ступінь раціональності використання всіх її ресурсів (технічних, технологічних, матеріальних, фінансових, трудових тощо) та визначається через співставлення результатів (економічного ефекту) та витрат, понесених для їх досягнення та порівняння фактично досягнутих результатів із бажаними [24].
4.	І. В. Гонтарєва	Її дослідження щодо визначення відмінностей та взаємозв'язку між ефектом та ефективністю розвитку підприємства побудовані на основі твердження, що для ефектів враховуються в основному екстенсивні фактори, а для ефективності - інтенсивні [25].
5	С. В. Мочерний	Трактує ефективність, як здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, щоб забезпечили цей результат [34, с. 508].
6	В. О. Шевчук	Вказує, що ефективність контролю визначає «ступінь пристосованості контролю до розв'язання певної проблеми у визначених умовах; здатність контролю до вирішення певного завдання» [82, с. 53].
7.	С. Б. Ільїна	У своїх дослідженнях з внутрішнього аудиту вважає, що «система внутрішнього аудиту вважатиметься ефективною, якщо вона зможе вчасно попередити виникнення недостовірної інформації і своєчасно виправити виявлену недостовірну інформацію» [39, с. 130].
8.	Н. Г. Виговська	Зазначає, що ефективність внутрішнього контролю це «взаємодія із суспільним виробництвом, при якій забезпечується не просто його позитивний вплив на економічні процеси, а певне порівняння результатів з витратами, обумовлене нормою ефективності суспільного виробництва в цілому» [21, с. 401]. Як бачимо, мається на увазі саме економічна ефективність внутрішнього контролю.

Продовження ДОДАТКУ Н

1	2	3
9.	Л. Г. Дончак, А. В. Череп та Є. М. Стрілець	Вважають, що економічна ефективність - це максимальна вигода, яку можна отримати при мінімальних затратах в процесі економічної діяльності з урахуванням додаткових умов, які мають місце в момент визначення ефективності відповідного господарського заходу [31].
Ефект		
10	А. О. Гупало, Л. Г. Дончак	Ефект розглядається як результат від якихось дій, діяльності [26].
11	А. В. Череп та Є. М. Стрілець	Під економічним ефектом розуміють виражений у вартісній (грошової) формі результат будь-яких дій [81].
12	Є. В. Мних та С. В. Бардаш	Під ефектом внутрішнього контролю розуміють наслідки виконання контрольного процесу суб’єктом контролю - виконавцем відносно об’єкту контролю, які мають регулюючий вплив, як на функціонування об’єкту контролю, так і систему контролю або її складові [58, с. 122].

ДОДАТОК П

Таблиця П.1 – Види ефективності, які виокремлюються різними вченими

№ з/п	Види ефективності	автори			
		Л. О. Позднякова та І. С. Бандурко [67, с. 6] (при дослідженні сутності економічної ефективності на підприємствах залізничного транспорту)	Л. В. Рибалко [71] (досліджуючи внутрішній контроль)	Є. В. Мних та С. В. Бардаш [8] (дослідження здійснюється з точки зору контролю, як функції управління)	Разом
1	Економічна		+	+	2
2	Соціальна	+	+		2
3	Екологічна	+	+		2
4	Виробнича	+			1
5	Інформаційна			+	1
6	Соціально-виховна			+	1
7	Організаційна			+	1

ДОДАТОК Р

Таблиця Р.1 – Анкета оцінки внутрішнього контролю, яка використовується АФ «Аксьонова та партнери GGI»

№ з/п	Запитання	Відповідь		
Оцінка контрольного середовища				
1.	Наявність і функціонування служби внутрішнього аудиту або відділу внутрішнього контролю, відповідність їх цілей, завдань, структури масштабами діяльності організації	Так	Частково	Ні
2.	Проведення незалежного аудиту, внесення рекомендацій аудиторів в облік та звітність	Так	Частково	Ні
3.	Наявність єдиної облікової політики та контроль за дотриманням усіх принципів	Так	Ні	
4.	Проведення звірок з дебіторами, кредиторами, датковими органами	Так	Ні	
Оцінка системи обліку				
5.	Наявність облікової політики	Так, з описом СВК	Так, з розкриттям відом.	Ні
6.	Спосіб ведення обліку та підготовки звітності	Комп'ютеризований облік	Змішаний	Ручний
7.	Своєчасність відображення фінансово-господарських операцій в бухобліку	Так	Майже завжди	Не завжди
8.	Своєчасність отримання оригіналів первинних документів	Так	Не завжди	Ні
9.	Чи існує контроль за Дт/Кт заборгованостями	Так	Ні	
Оцінка контрольних процедур				
10.	Встановлення термінів здачі оригіналів первинних документів до бухгалтерії підприємства	Так	Не завжди	Ні
11.	Перевірка наявності дозвільних записів керівного персоналу, реєстрація вхідних і вихідних документів на підприємстві	Так	Не завжди	Ні
12.	Візування первинних документів на підприємстві	Так	Не завжди	Ні
13.	Документальне оформлення контрольних процедур	Так	Не завжди	Ні
14.	Проведення внутрішнього навчання	Так	Іноді	Ні
15.	Перевірка відповідності форм фінансової звітності між собою (не бухгалтером підприємства)	Так	Не завжди	Ні