МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

17-6.2
20.11.23.

Олексій Валерійович Мальцев

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

Спеціальність 071 "Облік і оподаткування"

Науковий керівник
д.е.н., проф. Людмила ЧИЖЕВСЬКА
_____
(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Микола ГОРОДИСЬКИЙ
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир
2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Сутність, компоненти та етапи розвитку системи внутрішнього контролю …….. 6

1.2. Роль системи внутрішнього контролю…….. 12

1.3. Взаємозв'язок та синергія компонентів внутрішнього контролю відповідно до концепції COSO…….. 17

РОЗДІЛ 2. АКТУАЛЬНИЙ СТАН ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

2.1. Принципи, функції та аналітичні процедури внутрішнього контролю підприємства……. 25

2.2. Організація внутрішньогосподарського контролю підприємства.. 34

2.3. Організаційно-методичні аспекти контролю фінансових результатів підприємства……. 40

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Стратегічний підхід до формування внутрішнього контролю на підприємстві……. 49

3.2. Удосконалення обліку та аудиторського контролю фінансових результатів……. 59

РОЗДІЛ 4. ПЕРСОНАЛІЗОВАНИЙ ПІДХІД ДО СТУДЕНТІВ ПІД ЧАС ДИСТАНЦІЙНОГО НАВЧАННЯ

4.1. Організація індивидуального підходу до студентів в умовах дистанційного навчання…….. 66

4.2. Опорний конспект лекції на тему: «Теоретичні основи створення й функціонування системи внутрішнього аудиту» для опрацювання студентів …… 73

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток національної економіки потребує постійного вдосконалення системи управління, його основних функцій, до складу яких належить і контроль діяльності. Управління нерозривно пов'язано з контролем. Особлива роль відводиться внутрішньогосподарському контролю як важливому елементу системи управління, адже в умовах ринкової економіки центр економічної діяльності переміщується до первинного осередку всієї економіки - підприємства. Ефективна система внутрішньогосподарського контролю дозволяє керівництву впевнитись, що діяльність підприємства знаходиться у відповідності з вимогами чинного законодавства, затвердженою політикою та іншими директивно-нормативними документами підприємства. На даний час в Україні система внутрішньогосподарського контролю з боку законодавчих органів влади не регулюється і не контролюється, у результаті чого підприємства самостійно повинні організовувати та розвивати існуючу систему контролю.

Суттєвий внесок в науку, який став підґрунтям для подальшого розвитку теорії і практики внутрішньогосподарського контролю, зробили вітчизняні вчені М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, З. В. Гуцайлюк, Г. М. Давидов, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Є. В. Калюга, Л. М. Крамаровський, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. Ф. Максімова, Л. В. Нападовська, О. А. Петрик, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук.

Однак, не дивлячись на суттєвий внесок вчених у розвиток теоретичних та практичних аспектів внутрішньогосподарського контролю, все ще мають місце дискусійні питання та недоліки. З теоретичної точки зору, широким дискусіям піддаються питання структури внутрішньогосподарського контролю, поєднання внутрішньогосподарського контролю з обліком і аналізом, невизнання його як самостійної функції управління, ототожнення внутрішньогосподарського та внутрішньовиробничого контролю, відсутність чітких акцентів щодо принципів, на основі яких він має створюватись, невідповідність об'єктів і параметрів контролю. Існуючі моделі побудови внутрішньогосподарського конт-

ролю потребують більш досконалого наукового обґрунтування.

Мета і задачі дослідження. Мета дипломної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання:

- висвітлити історичні передумови виникнення і розвитку внутрішньогосподарського контролю, його сутність та роль в системі управління підприємством, а також особливості класифікації внутрішньогосподарського контролю;

- дослідити функції, об'єкти та суб'єкти внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, оцінити сучасний стан організації та методики внутрішньогосподарського контролю з метою визначення напрямків їх подальшого розвитку;

- розробити практичні пропозиції з удосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Предмет і об’єкт дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів організації та методики здійснення внутрішньогосподарського контролю, спрямованих на забезпечення керівників інформацією для управління на мікрорівнях.

Об’єктом дослідження є процес організації бухгалтерського та методики внутрішньогосподарського контролю.

Методи дослідження. Дослідження здійснювалося із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. Використовувалися методи індукції та дедукції – для збирання, систематизації і обробки інформації щодо розкриття змісту понять «внутрішньогосподарський контроль»; групування – для класифікації контролю; аналізу та синтезу, порівняння – для теоретичних узагальнень напрямів удосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю. Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

Інформаційною базою дослідження стали: первинна документація, регіс-

три обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України тощо.

Кваліфікаційна робота магістра складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 97 сторінок. Магістерська дипломна робота містить 16 таблиць, 28 рисунків, список літератури включає 87 найменувань.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Сутність, компоненти та етапи розвитку системи внутрішнього контролю

Вперше термін «внутрішній контроль» визначив американський інститут бухгалтерів в 1949 році, подальші роз'яснення були надані в 1958 р., 1972 р. та в 1977 р. компаніями, які прагнули захистити свою фінансову інформацію належним чином, будуючи систему внутрішнього контролю відповідно до законодавства.

Сучасний етап історії уніфікації вимог до ефективної системи внутрішнього контролю почався ще в 1985 р. в США, тоді було створено комісію по боротьбі з недостовірною фінансовою звітністю, дуже відомою за ім'ям Джеймса С. Тредвея. Звіт комісії Тредвея, створений в 1987 р., містив заклик до організацій – спонсорів комісії Тредвея поєднати зусилля задля досягнення згоди щодо основних понять внутрішнього контролю, які б стосувались всіх.

Далі була створена робоча група під керівництвом Комітету спонсорських організацій Комісії Тредвея, метою якої було створення робочого документа для створення єдиної концепції внутрішнього контролю. В 1992 р. такий документ був розроблений під назвою «Інтегрована концепція внутрішнього контролю».

В процесі еволюції поняття контролю бізнесу пройшло ряд трансформацій від контролю (як інструменту), внутрішнього контролю (як процесу) до системи внутрішнього контролю. Саме система внутрішнього контролю трактує та вказує на те, що процеси операційної системи повністю та кросфункціонально пронизані інтегрованою системою внутрішнього контролю, яка використовує наявні інструменти (процедури, політики підрозділів, посад).

Підходи вчених щодо визначення поняття внутрішнього контролю різняться між собою, а інколи суперечать один одному в своїх трактуваннях, а є і

такі, які схожі та навіть ідентичні. При дослідженні сутності поняття «внутрішній контроль» варто розмежувати та знайти відмінності від таких понять, як «внутрішньогосподарський контроль» та «внутрішній контроль», «внутрішній моніторинг», «внутрішній аудит». Проведемо вивчення основних наукових підходів до трактування сутності поняття «внутрішній контроль».

У цьому контексті слід відзначити, що деякі дослідники не розрізняють поняття «внутрішній контроль» та «внутрішньогосподарський контроль». Так, А.С. Бакаєв [5, с. 29] зазначає, що внутрішній контроль є складовим елементом корпоративного управління і передбачає проведення на внутрішньофірмовому рівні контрольних заходів з оцінки ефективності господарської діяльності, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності складання фінансових звітів підприємства.

Відповідно, можемо констатувати, що автор підміняє характеристики двох видів контролю, не визначає відмінності між ними.

Вивчення положень характеристики сутності поняття «внутрішній контроль», представленого М.Д. Корінько [73, с. 27], доводить, що дослідник також не розрізняє два досліджуваних поняття. Зокрема, автор указує, що внутрішній контроль є комплексом заходів, установлених на рівні керівництва суб'єкта підприємництва, які реалізуються всередині підприємства для забезпечення оптимального виконання всім персоналом своїх обов'язків щодо проведення господарських операцій. Отже, вчений пов'язує цей вид контролю з аналізом господарської діяльності й не охоплює загальну картину контролю, яка також потрібна для визначення досягнення цілей та завдань стратегічного розвитку в комплексі.

Аналогічне бачення характеристик та сутності досліджуваного поняття пропонується Л.В. Сотніковою [57, с. 132], яка зауважує, що внутрішнім контролем є система заходів, організованих керівництвом організації і здійснюваних для найбільш ефективного виконання всіма робітниками своїх обов'язків під час здійснення господарських операцій. Також авторка вказує, що такий контроль дає змогу оцінити рівень законності таких господарських операцій,

ступінь їх економічної доцільності. У цьому трактуванні внутрішній контроль представлений як синонім внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Підхід О.Є. Орлової [27, с. 71] до розуміння сутності поняття «внутрішній контроль» також сформульований у рамках ідентифікації з характеристиками та ознаками внутрішньогосподарського контролю підприємства. Авторка відзначає, що внутрішнім контролем є діяльність підприємства (органів управління, підрозділів і співробітників), націлена на досягнення ефективності та результативності фінансово-господарської діяльності, ефективності управління активами та пасивами, управління ризиками. Як видно з трактування дослідниці, це поняття визначене з огляду на необхідність фінансово-економічного контролю стану господарської діяльності суб'єкта підприємництва.

У трактуванні А.Г. Загороднього Г.Л. Вознюк, Г.О. Партіна [58, с. 132] внутрішній контроль розглядається як внутрішня процедура оцінки реалізації цілей та завдань керівництва у фінансовій сфері для досягнення напрямів фінансового стратегічного плану, уникнення кризових явищ, які можуть зумовити ймовірність банкрутства суб'єкта підприємництва. Автори зазначають, що такий контроль проводиться на рівні спеціальних внутрішніх структур або фінансового відділу організації. Можна зазначити, що автори не ідентифікують цей вид контролю із внутрішньогосподарським, але розглядають його тільки через призму ознак оцінювання фінансового стану підприємства. Тобто не приймається до уваги, що актуальною залишається проблема оцінки конкурентного розвитку, досягнення загальний стратегічних цілей, які не пов'язанівиключно з фінансовим боком.

Можна відзначити характеристику сутності поняття «внутрішній контроль», визначену Т.І. Мелехіною [12, с. 23]. Зокрема, дослідниця зазначає, що внутрішнім контролем є безперервний процес, який складається зі збору, аналізу інформації щодо прийняття управлінських рішень, націлених на ефективність розвитку підприємства. У представленому підході вказано, що цей контроль передбачає оцінку загальної ефективності розвитку, тобто здійснюється

вказівка на те, що контрольні завдання не обмежені вивченням господарських процесів, а націлені на комплексну оцінку різних боків функціонування.

У визначенні сутності поняття «внутрішній контроль», представленому В.Д. Андреєвим [2, с. 15], досліджуваний вид контролю, як і в трактуванні Т.І. Мелехіної, передбачає комплексний контроль усіх видів діяльності підприємства. Зокрема, як зазначає автор, внутрішнім контролем є система постійного спостереження та перевірки роботи підприємства, виявлення відхилень та несприятливих ситуацій, своєчасного інформування керівництва для прийняття відповідних рішень щодо усунення, зниження ризиків діяльності та управління ними. Автор указує, що до основних завдань внутрішнього контролю слід віднести: визначення фактичного стану підприємства (об'єкта контролю); порівняння фактичних даних із плановими (за всіма напрямками управління); оцінку виявлених відхилень та ступеню їхнього впливу на функціонування організації; виявлення чинників зафіксованих відхилень у діяльності (дослідження чинників недостатньої реалізації стратегії розвитку щодо ринкових сегментів, обсягів продажу, прибутковості, отримання рівня ефективності фінансового стану на рівні нижчому, ніж визначено в планах).

Дослідження визначення трактування поняття внутрішнього контролю, що відображені в табл. 1.1, дозволили систематизувати існуючі визначення в три групи: внутрішній контроль як функція (інструмент), внутрішній контроль як процес, внутрішній контроль як система.

Трактування внутрішнього контролю формується та видозмінюється відповідно до цілей організацій та відповідно до виду господарської діяльності. За авторським визначенням внутрішній контроль – це регулююча система, інтегрована в операційні процеси організації, з певним набором інструментів, яка допомагає досягненню поставлених власниками процесів цілей та задач.

Відсутність системи внутрішнього контролю в організації призведе до спрощення контролю та переведення його в режим самоконтролю та спостереження. Як наслідок, організація отримує велику кількість непокритих залишкових ризиків, що у свою чергу неминуче призведе до втрат частини активів.

Таблиця 1.1

Систематизація визначень поняття «внутрішній контроль»

Автор	Визначення
1	2
Інструмент	
Адевал О. Г. [82, с. 143]	Внутрішній контроль - один з найбільш важливих інструментів, необхідних для виживання бізнесу
Клементьєва О. Ю. [66, с. 24]	Внутрішній контроль є інструментом, який забезпечує раціоналізацію будь-яких фінансово інвестиційних рішень
Голуб Ю.О., Сотник О.Г. [36, с. 89]	Внутрішній контроль як складова державного фінансового контролю є інструментом управління, що дає змогу керівництву органів державного й комунального секторів перевірити стан виконання відповідних завдань, здійснити низку заходів з метою підвищення ефективності й результативності діяльності установи
Небава М.І., Адлер О.О., Лесько О.И., [20, с. 63]	Внутрішній контроль в загальному розумінні, виступає як інструмент, який забезпечує всі ланки апарату управління інформацією про стан об'єкта управління
Процес	
Благоразумова О. В. [10, с. 74]	Внутрішній контроль є досить важливою функцією управління, яка містить облік, фінансовий аналіз і контроль, порівняння та оцінку фактично досягнутого результату з поставленими цілями і завданнями підприємства
Кришкін О.В. [82, с. 214]	Внутрішній контроль - з фундаментальної точки зору - вибір оптимальної пропорції між контролем та ризиком, які напряму пов'язані з технічними і навіть з психологічними аспектами
Сморожанюк Т.П., Шрам Т.В., Труш В.Є. [56, с. 74]	Внутрішній контроль допомагає перевірити законність, правильність і цілеспрямованість здійснюваної діяльності і сприяє виявленню в процесі діяльності виконань, відхилень по центрах відповідальності, причинах та винуватцях
Шерстюк О.О., Бакурова О.А. [80, с. 26]	Внутрішній контроль є одним з найважливіших аспектів управління підприємство
Міщенко Т. М. [13, с. 101]	Внутрішній контроль - частина корпоративного управління, яка включає основні принципи: - комплекс дій - дотримання нормативних документів та рекомендацій; - дисципліна, прозорість, незалежність, підзвітність, відповідальність, чесність, соціальна відповідальність; - корпоративна відповідальність, лідерство, сталий розвиток.
Система	
Ковтун Т.В. [70, с. 63]	Система внутрішнього контролю - термін, який визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети - забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації.

Продовження табл. 1.1

1	2
Засадний Б. А. [61, с. 129]	Внутрішній контроль як одна з функцій управління виробництвом, є системою моніторингу процесу функціонування усіх ланок виробничого комплексу з метою оцінити обґрунтованість і ефективність прийнятих управлінських рішень, виявити відхилення від цих рішень і здійснювати коригування дій.
Білуха М.Т. [9, с. 83]	Внутрішній контроль - це система спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих цілей.

Джерело: [64, с. 185]

Для виявлення відмінностей та особливостей характеристик сутності понять «внутрішній контроль» та «внутрішньогосподарський контроль» проведемо дослідження основних наукових підходів до трактування поняття «внутрішньогосподарський контроль» [41, с. 71].

У трактуванні Н.С. Вітвицької, І.Ю. Чумакової, М.М. Коцупатрого, М.Т. Фенченко [25, с. 22] зазначається, що внутрішньогосподарський контроль є фінансовим контролем із боку власників, апарату управління підприємством згідно з вимогами законодавства до діяльності бригад, цехів, дільниць, інших структурних підрозділів. При цьому, за твердженням авторів, відповідальність за здійснення такого контролю повинна бути покладена на службу головного бухгалтера. Отже, керуючись положеннями цього трактування, можемо констатувати, що автори під внутрішньогосподарським контролем передбачають фінансовий контроль діяльності підприємства щодо дотримання вимог законодавства стосовно облікової, податкової політики, політики відносин із власниками.

Схожий підхід до трактування вказаного поняття представлено Є. Калюгою [64, с. 26]. Авторка вказує, що внутрішньогосподарський контроль є систематичним спостереженням щодо забезпечення ефективного використання активів, зобов’язань компанії дотримання законності й обґрунтування доцільності проведення господарських процесів, операцій, збереження матеріальних запасів та грошових активів. Можемо відзначити, що основна ідея зазначеного

підходу відповідає загальним положенням внутрішнього фінансового (фінансово-економічного) контролю господарської діяльності підприємства.

Згідно з підходом до розуміння сутності досліджуваного поняття, наведеного Л.Г. Столяр [61], внутрішньогосподарським контролем є комплекс заходів, які проводяться на рівні підприємства, для виявлення таких господарських операцій, які суперечать цілям розвитку, нормам діючого законодавства країни. Представлений підхід, на нашу думку, створений, як і попередні, з чітким орієнтиром на реалізацію фінансово-економічного контролю над господарською діяльністю суб'єкта підприємництва.

Слід відзначити комплексний підхід до трактування сутності вказаного поняття, наведений В.П. Пантелєєвим та О.С. Сніжко [31, с. 38]. Відповідно до положень даного підходу, внутрішньогосподарський контроль є створеною з боку власників (акціонерів), уповноважених ними осіб системи стеження, нагляду і перевірок рівня ефективності щодо операцій із використання капіталу, оцінки ступеню дотримання законодавчих норм, обґрунтування доцільності проведення господарських операцій, забезпечення збереження активів, достовірного та успішного визначення резервів підвищення ефективності, нівелювання ризиків можливих утрат, крадіжок, випадків безгосподарності на різних рівнях. За твердженням авторів, такий контроль націлений на своєчасне визначення можливих помилок, відхилень, інформування власників щодо можливих ризиків через їх виникнення та розвиток. Потрібно відзначити, що наведений підхід, як і попередні, чітко окреслює межі контролю (господарські процеси, операції, капітал, активи), такий контроль також передбачає використання фінансово-економічного оцінювання.

1.2. Роль системи внутрішнього контролю

Робота підприємства прямо залежить від ефективно побудованої системи внутрішнього контролю (далі СВК), яка, у свою чергу, повинна повністю відповідати вимогам підприємства щодо виду та специфіки господарської діяль-

ності, спеціалізації, масштабу, наявних ресурсів, організаційної структури, місії та цілей. Ефективно впроваджена система внутрішнього контролю кросфункціонально дає можливість організації досягати поставлених цілей та вирішувати задачі задля реалізації своєї місії. Контроль над усіма бізнес-процесами повинен забезпечувати [64, с. 182]:

- контроль за операціями з обліку витрат;
- об'єктивну оцінку реального стану підприємства;
- виявлення потужностей, які не використовувалися;
- оцінку свого потенціалу та прогнозування розвитку.

Чому проблема ефективної СВК стосується всіх компаній – і великих, і малих? Відповідь проста: тому що всі процеси бізнесу мають певні ризики та слабкі місця, які можуть негативно вплинути на бізнес.

Звичайно, на малих підприємствах немає необхідності створювати додатковий контролюючий підрозділ з внутрішнього аудиту. Функцію контролю на малих підприємствах виконує безпосередньо власник-підприємець або найнятий управлінець-менеджер, головний бухгалтер, штатний юрист, начальник служби безпеки. Додатковий контроль (за бажанням власника бізнесу) може бути здійснений через незалежні наймані аудиторські компанії, які мають широкий набір спеціалістів із різних зон відповідальності.

Одна з проблем у великих компаній – поява підрозділів, які, спекулюючи потребою бізнесу, використовують такі методи, процедури та заходи контролю, що сповільнюють бізнес та шкодять реалізації або якості запропонованих послуг. Часто власники бізнес-процесів створюють «інформаційний вакуум» шляхом не доведення до відома вищої ланки керівництва, ризик-менеджерів та контролюючих відділів повної інформації про розробку, затвердження, впровадження та реалізацію проектів із залучення нових сегментів ринку або програм для підвищення лояльності клієнтів. Отже, маючи погодження власника бізнесу або затвердження програм чи проектів радою директорів, контролюючі відділи отримують від власників бізнес-процесу інформацію в останній момент для здобуття довіри та прикриття можливих втрат і зловживань.

Створення перешкод виконання контролюючої функції реалізується через зміну організаційної структури – так званий процес «реструктуризація», що може призвести до обмеження службових обов'язків, зміна порядку або виключення контролюючих відділів з організаційної структури та перекладання функції контролю на зовнішні компанії.

Далі наведені приклади виникнення перешкод:

- у випадку, коли немає підрозділів та спеціалістів, що виконують функцію внутрішнього контролю, компанія переходить в режим «Самоконтроль»;

- у випадку впливу на принципи та правила, якими керуються відділи, які здійснюють/виконують функцію внутрішнього контролю (чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність) виникають умови, а потім і ознаки «червоні прапорці» – це маніпуляції, змова, саботаж, зловживання чи привласнення активів компанії співробітниками, клієнтами чи третіми сторонами. Вплив на принципи та правила:

– вплив на чесність – створення перешкод контролюючим відділам діяти згідно з чинним законодавством. Спонукання контролюючих відділів брати участь в акціях або процесах, які дискредитують спеціалістів, або підрозділу в цілому, який здійснює функцію внутрішнього контролю;

– дії спрямовані на порушення об'єктивності – перепідпорядкування відділам, які є об'єктами розслідування, далі – розкриття інформації та використання в інтересах сторони, яка є об'єктом розслідування. Спроби підкупу та подальший вплив на спеціалістів, які здійснюють функцію контролю;

– порушення конфіденційності – перепідпорядкування відділам, які є об'єктами розслідування, далі – розкриття інформації отримана в ході виконання обов'язків, що фактично означає перевірку самого себе, далі всі порушення будуть приховані, а власник бізнесу чи акціонери, рада директорів не отримають реальну картину подій діяльності бізнес-процесів;

– порушення професійної компетентності. У першу чергу спеціалісти внутрішнього аудиту, якщо беруть участь у завданнях, які суперечать принципам міжнародним основам професійної практики та Кодексу етики внутріш-

нього аудиту.

Ефективно побудована система внутрішнього контролю стає засобом контролю за ризиками, допомагає підприємству в досягненні поставлених цілей та виконанні завдань шляхом виявлення та усування загроз на всіх рівнях впровадження нових чи здійснення існуючих процесів, що є важливим для об'єктивної оцінки потенціалу, розвитку і ефективності роботи підприємства.

Історично внутрішній контроль пройшов певну еволюцію. За результатами досліджень автора сформовано її етапи, які зображено на рис. 1.1.

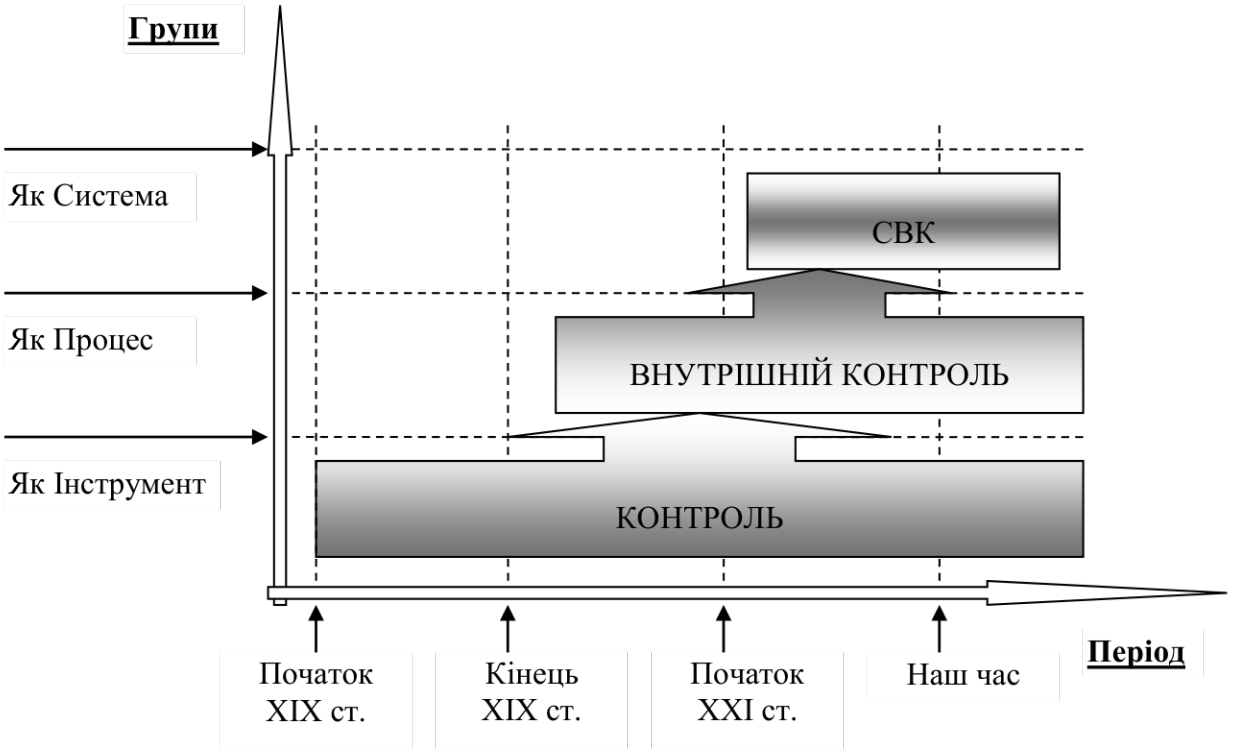


Рис. 1.1. Еволюція категорії «контроль»

Джерело: [64, с. 183]

Приблизно з 1900 року бізнес приділяє дедалі більшу увагу внутрішньому контролю, зокрема, щодо діяльності аудитора. Це може створити враження, що поняття внутрішнього контролю як частини управління бізнесом є відносно новою ідеєю, і що аудитори тільки нещодавно почали бути пов'язані з ним. Проте аудит та бухгалтерський облік, які існували за багато років до н.е., широко використовувались та здійснили внесок в розвиток економіки.

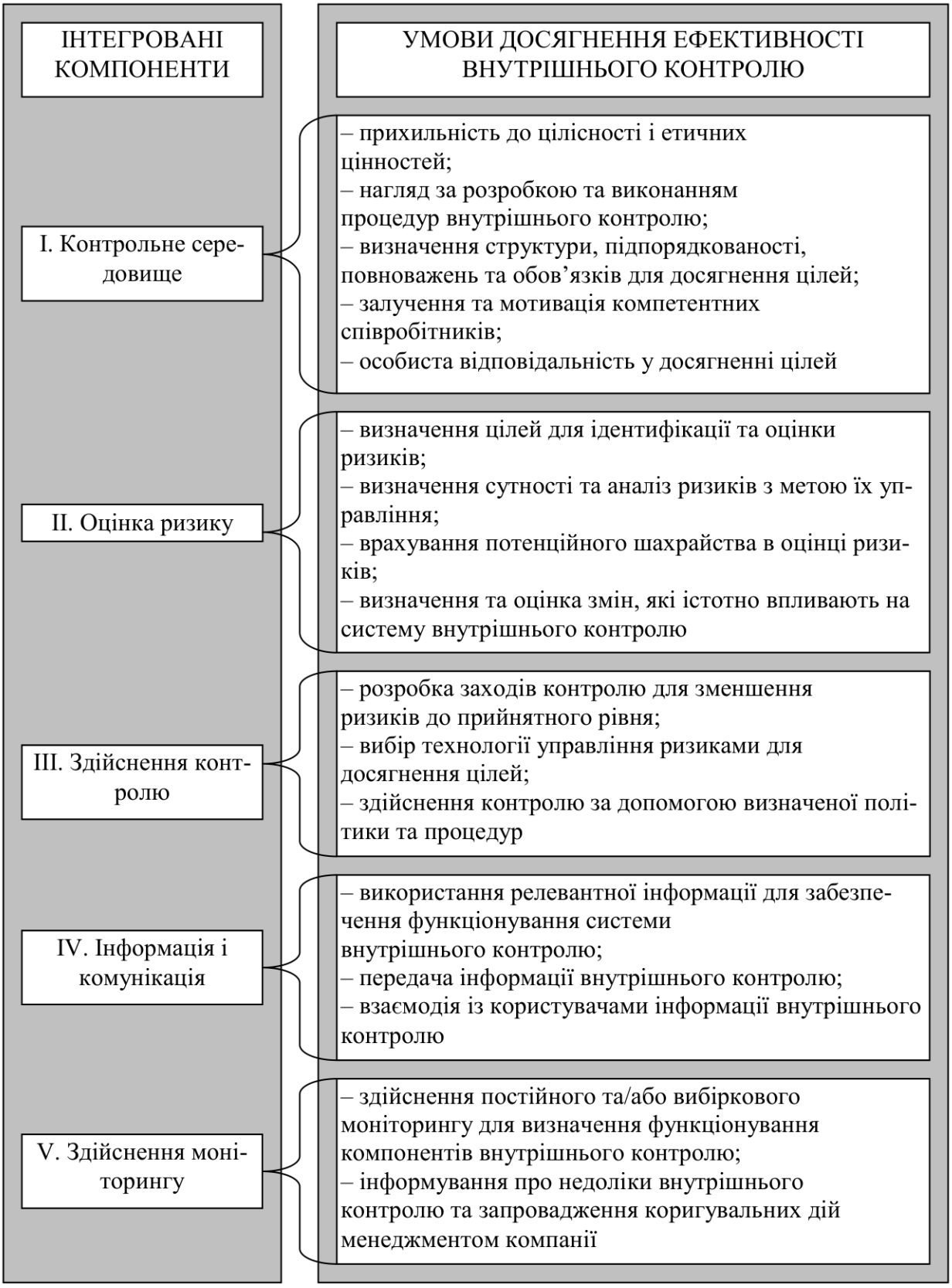


Рис. 1.2. Умови для інтегрованих компонентів внутрішнього контролю

Джерело: [60, с. 103]

Ефективність діяльності компанії базується на використанні матеріаль-

них, трудових та фінансових ресурсів. З цією метою система внутрішнього контролю повинна виконувати завдання у двох напрямах: здійснення контролю за зберіганням та оновленням ресурсів компанії та контроль ефективності використання ресурсів у процесі здійснення господарської діяльності. По-перше, система внутрішнього контролю повинна застосовувати надійні процедури, які спрямовані на забезпечення своєчасного оновлення та зберігання ресурсів.

По-друге, контроль ефективності використання ресурсів пов’язаний із застосуванням процедур, які спрямовані на запобігання та відстеження виникнення непродуктивних витрат (брак на виробництві, втрати від простою обладнання, понаднормові витрати сировини).

Внутрішня звітність підприємства повинна своєчасно фіксувати рівень фактичних витрат, що даватиме змогу порівнювати поточні витрати із запланованими і проводити аналіз відхилень, які можуть виникати внаслідок впливу кількісних та вартісних факторів.

1.3. Взаємозв'язок та синергія компонентів внутрішнього контролю відповідно до концепції COSO

У 1992 році Комітет спонсорських організацій Комісії Тредуей (COSO) опублікував Інтегровану Концепцію внутрішнього контролю, яка отримала широке визнання та використовується у всьому світі як базова основа для розроблення, впровадження та проведення внутрішнього контролю та оцінки ефективності системи внутрішнього контролю діяльності підприємств. Від моменту запровадження Концепції COSO відбулися кардинальні зміни у середовищі здійснення підприємницької діяльності, у розвитку технологій та комунікацій, підвищення рівня глобалізації. Водночас зацікавлені сторони більш активно вимагають від менеджменту компаній підвищення прозорості та підзвітності для цілісності системи внутрішнього контролю з метою прийняття бізнес-рішень та управління компанією. Виходячи з цього, у 2013 році була оновлена

Концепція COSO, що дало змогу компаніям ефективно розвивати та підтримувати системи внутрішнього контролю для підвищення ймовірності досягнення цілей діяльності та адаптації до бізнес-середовища [43, с. 103].

Концепцією COSO визначено п’ять основних компонентів внутрішнього контролю. Найбільшим удосконаленням у новій редакції Концепції COSO є формалізація фундаментальних концепції, які називаються принципами. Ці принципи тісно пов’язані з основними компонентами внутрішнього контролю та сприяють забезпеченню прозорості та розуміння у користувачів щодо системи внутрішнього контролю. Окрім цього, в оновленій Концепції COSO наголошується на важливості судження керівництва у розробленні, впровадженні та здійсненні внутрішнього контролю, а також під час оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю допомагає компаніям досягати важливих цілей, підтримувати та вдосконалювати результати діяльності. Концепція COSO дає змогу компаніям оперативно та продуктивно розвивати системи внутрішнього контролю, які будуть адаптовані до змін бізнес-середовища для зниження ризиків до відповідного рівня і підтримки прийняття рішень та управління організаціями.

Концепція COSO може використовуватися різними видами організацій: великими, середніми, малими, неприбутковими організаціями та органами державної влади. Проте кожна з них повинна по-різному підходити до впровадження системи внутрішнього контролю залежно від специфіки діяльності, розміру, структури. Відповідно до Концепції COSO внутрішній контроль визначається як процес здійснення Радою директорів, менеджментом компанії та іншими особами для створення впевненості щодо досягнення визначених цілей операційної діяльності, звітності та дотримання законодавчих норм щодо діяльності компанії. Це визначення відображається у фундаментальних принципах щодо внутрішнього контролю, який є:

– спрямованим на досягнення цілей діяльності в різних напрямах;

– процесом, що складається з постійних завдань і їх виконання у межах діяльності компанії;

– здійснюваним під впливом людей, не тільки через встановлення політик чи процедур, систем та форм, але через їхню діяльність на різних рівнях управління компанією;

– здатним забезпечити обґрунтовану впевненість для Ради директорів та менеджменту компанії;

– адаптованим до структури компанії, що полягає у гнучкості застосування його до бізнес-процесів, окремих напрямів діяльності, структурних підрозділів, дочірніх підприємств та компанії загалом.

Концепція COSO визначає три категорії цілей, які дають змогу організаціям зосередити увагу на різних аспектах під час організації системи внутрішнього контролю:

– цілі операційної діяльності (результативність та ефективність господарських операцій, включаючи досягнення операційної та фінансової продуктивності, збереження та ефективне використання активів);

– цілі звітності (внутрішня і зовнішня звітність, а також нефінансова звітність, яка повинна відповідати таким характеристикам, як надійність, своєчасність, відкритість, та іншим характеристикам, що визначені у прийнятих стандартах чи політикою компанії);

– цілі дотримання законодавчих норм (дотримання вимог та норм законодавчо-нормативного регулювання, відповідно до якого компанія виступає суб’єктом та здійснює свою діяльність).

Система внутрішнього контролю відповідно до Концепції COSO складається з п’яти інтегрованих компонентів:

1) Середовище контролю – це сукупність стандартів, процесів, процедур та структур, які забезпечують основу для здійснення внутрішнього контролю організації. Рада директорів та менеджмент встановлюють передумови на найвищих рівнях управління щодо важливості внутрішнього контролю, в тому числі й очікуваних стандартів поведінки. Середовище контролю містить цілісність і етичні цінності організації; параметри дають змогу Раді директорів нести відповідальність щодо управлінського нагляду; організаційна структура та

оцінка повноважень та відповідальності; процес залучення, розвитку та утримання компетентного персоналу; вимогливість щодо показників ефективності, стимулювання і винагорода відповідальності за досягнення показників ефективності. У підсумку контрольне середовище здійснює всеохоплюючий вплив на загальну систему внутрішнього контролю.

2) Оцінка ризику. Кожна компанія в процесі своєї діяльності стикається з великою кількістю ризиків, які надходять із внутрішнього та зовнішнього середовища. Ризик слід визначати як ймовірність того, що відбудеться певна подія, яка негативно вплине на досягнення цілей діяльності. Оцінка ризику включає в себе динамічний та інтерактивний процес визначення та оцінки ризиків з метою досягнення цілей діяльності. Ризики для досягнення цілей діяльності розглядаються відносно визначених меж допустимості ризиків. Таким чином, форма оцінки ризику є основою для визначення того, як управляти цими ризиками. Передумовою для оцінки ризику є визначення цілей діяльності на різних рівнях структури компанії. Менеджмент визначає цілі в межах категорій, що належать до операційної діяльності, звітності та дотримання законодавства з достатньою ясністю, щоб була можливість ідентифікувати та проаналізувати ризики для цих цілей. Менеджмент також розглядає відповідність цілей діяльності компанії. Оцінка ризиків також вимагає від менеджменту врахування впливу можливих змін у зовнішньому середовищі і всередині власної бізнес-моделі, що може вплинути на ефективність системи внутрішнього контролю.

3) Здійснення контролю є діями, операціями, що встановлені відповідно до політики та процедур, які допомагають визначити ступінь виконання управлінських директив щодо зниження ризиків для досягнення цілей діяльності. Здійснення контролю повинно відбуватися на усіх рівнях структури компанії, на різних етапах окремих бізнес-процесів і в технологічному середовищі. Операції та дії, пов’язані із здійсненням контролю, повинні мати профілактичний (попереджувальний) або діагностичний характер і можуть включати в себе цілу низку ручних або автоматичних дій, таких як дозволи і погодження, перевірки, звірки та огляди ефективності бізнес-процесів. Розподіл обов’язків, як правило,

вбудовується у виборі і розробленні заходів із контролю. Там, де розподіл обов'язків не є практичним, управління вибирає і розробляє альтернативні види контрольних дій та операцій.

4) Інформація і комунікація. Менеджмент отримує, генерує і використовує релевантну і якісну інформацію із внутрішніх і зовнішніх джерел для функціонування інших компонентів внутрішнього контролю. Комунікація є постійним інтерактивним процесом здійснення розподілу та отримання необхідної інформації. Внутрішня комунікація є засобом, за допомогою якого поширюється інформація в межах компанії, як по горизонталі, так і по вертикалі. Це дає змогу персоналу отримувати чіткий сигнал від вищого керівництва про важливість та необхідність виконання контрольних завдань та обов'язків. Зовнішня комунікація має два аспекти: вона сприяє отриманню вхідної зовнішньої інформації, а також забезпечує інформацією зовнішніх користувачів у відповідь на їх вимоги та очікування.

5) Здійснення моніторингу. Поточний чи вибірковий моніторинг або комбінація цих двох видів використовуються для того, щоб визначити, чи функціонує кожен із п'яти компонентів внутрішнього контролю, включаючи контроль за дотриманням принципів в межах кожного компонента. Поточний моніторинг, що вбудований у бізнес-процеси на різних рівнях структури компанії, забезпечує оперативною інформацією. Вибірковий моніторинг, що здійснюється періодично, буде варіюватися за обсягом і частотою залежно від оцінки ризиків, ефективності поточного моніторингу та інших міркувань менеджменту. Результати оцінюються відповідно до критеріїв, визначених регуляторами, органами стандартизації чи Радою директорів або менеджментом.

Недоліки, які виявлені під час моніторингу, доводяться до відома керівництва чи ради директорів залежно від обставин. Концепція COSO визначає сімнадцять умов, які репрезентують фундаментальні концепції, що асоціюються з кожним компонентом. Оскільки ці умови випливають із кожного окремого компонента, застосовуючи їх, компанія може досягнути високого рівня ефективності системи внутрішнього контролю (рис. 1.2).

Вплив перелічених чинників зазвичай стосується безпосередніх результатів діяльності клієнта через співвідношення «доходи – витрати» і «результат – мета» та проявляється через витрати або відстрочення в часі (періоді) досягнення цілей. Наступним етапом процесу внутрішнього контролю на підприємстві є своєчасність подання фінансової інформації. Інформація, що подається у фінансовій звітності, за своїм характером належить до історичної інформації, оскільки розкриває зміст та наслідки операцій, які мали місце в минулому.

Виходячи з цього, є проблема часового обмеження актуальності облікової інформації. Для зовнішніх користувачів терміни підготовки та надання фінансової звітності, як правило, визначаються нормативними актами. Залежно від специфіки та виду господарська діяльність підприємств регламентується певними законами, постановами уряду, місцевих органів влади, а також розпорядчими документами, які приймаються власниками та менеджментом компанії в межах прав, що визначені установчими документами. У цьому напрямі основним завданням системи внутрішнього контролю є контроль за дотриманням вимог чинного законодавства та внутрішніх регламентів, що стосуються господарської діяльності компанії. Варто взяти до уваги думку Н.І. Дорош про те, що розвиток підприємства буде максимальним, якщо керівництво визначить стратегію та цілі таким чином, щоб забезпечити оптимальний баланс між зростанням виробництва, його прибутковістю і ризиками, ефективно та результативно використовувати ресурси, необхідні для досягнення поставлених завдань. У зв’язку з цим зростає потреба зміцнення корпоративного управління ризиками шляхом створення і підтримки систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Таким чином, основним завданням системи внутрішнього контролю в сучасних умовах здійснення підприємницької діяльності є ідентифікація, оцінка та підбір кращих методів управління ризиками, які можуть спричинити негативний вплив на результати діяльності підприємства. Тому більш прийнятною моделлю для розроблення системи внутрішнього контролю може бути інтегрована концепція внутрішнього контролю (COSO-ERM), яка була створена у 2001 році на базі системи внутрішнього контролю COSO (рис. 1.3).

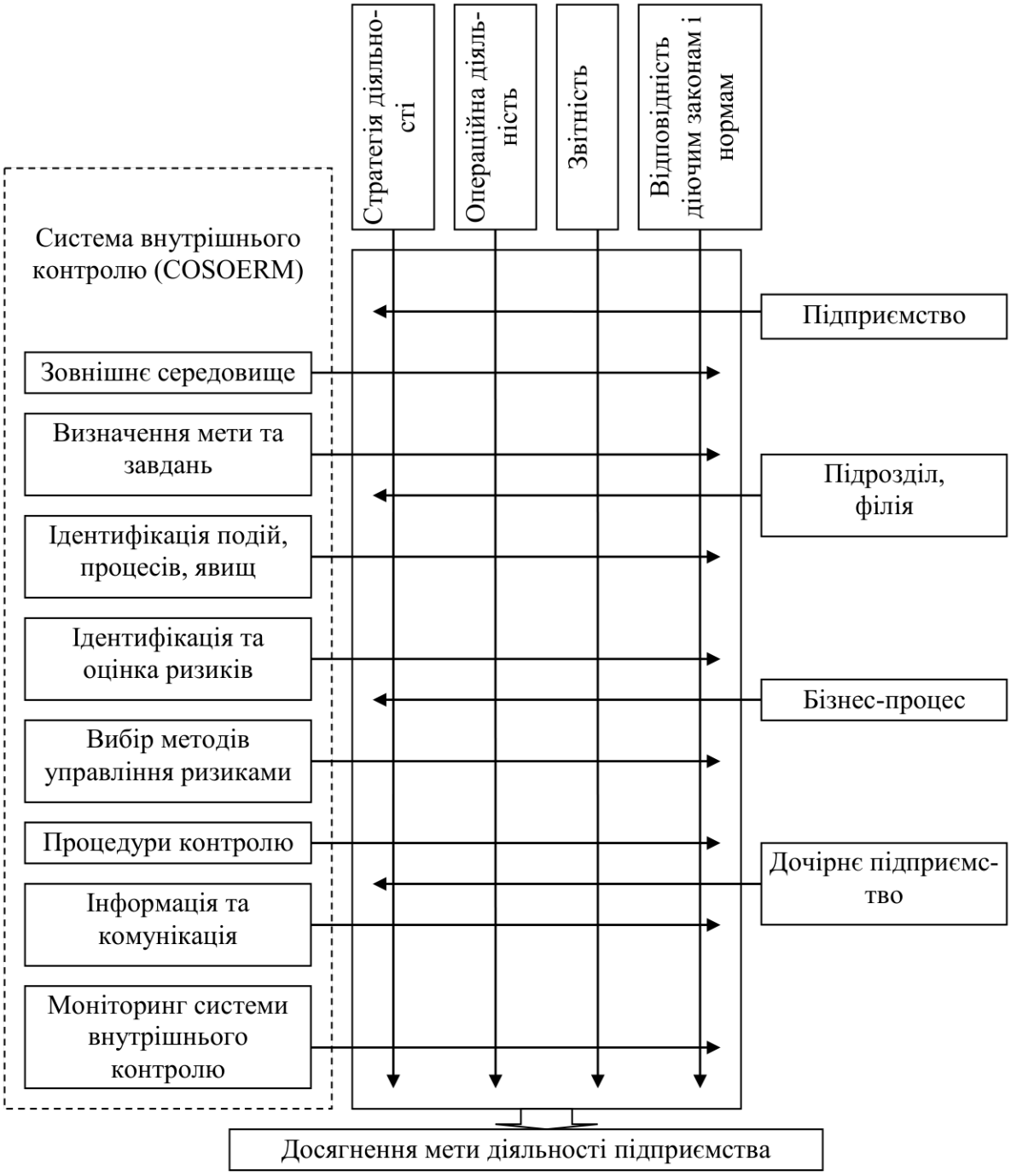


Рис. 1.3. Інтегрована концепція внутрішнього контролю (COSO)

Джерело: [60, с. 104]

Висновок до розділу 1.

Система внутрішнього контролю є невід'ємною складовою успішного функціонування будь-якого підприємства. Її сутність полягає в управлінні ризиками та забезпеченні ефективності та ефективності внутрішніх процесів. Складові системи внутрішнього контролю включають в себе внутрішній аудит, моніторинг діяльності, оцінку ризиків, а також внутрішні правила та процедури.

Історично система внутрішнього контролю пройшла певну еволюцію, рухаючись від простих методів контролю до комплексної системи, що охоплює всі аспекти підприємницької діяльності. Ця еволюція дозволила підприємствам адаптуватися до змінюючогося бізнес-середовища та мінімізувати ризики, пов'язані з недостатнім контролем.

Роль системи внутрішнього контролю полягає в забезпеченні виконання стратегічних цілей підприємства, виявленні та усуненні ризиків, покращенні ефективності діяльності та забезпеченні дотримання внутрішніх та зовнішніх стандартів. Взаємодія компонентів внутрішнього контролю відповідно до концепції COSO (Комітет з організаційних аспектів контролю) сприяє створенню цілісної системи управління ризиками та контролю, що відповідає міжнародним стандартам та дозволяє ефективно впоратися з сучасними викликами управління бізнесом.

Компоненти внутрішнього контролю, як визначено в рамках концепції COSO, включають контрольоване середовище, оцінку ризиків, контрольні процедури, інформаційну та комунікаційну системи та моніторинг. Взаємодія цих компонентів є ключовим фактором в забезпеченні ефективності системи внутрішнього контролю. Контрольоване середовище визначає культуру організації та створює базовий фундамент для інших компонентів.

Система внутрішнього контролю є не лише інструментом виявлення й усунення негативних аспектів у діяльності підприємства, але й фактором підвищення довіри інвесторів та стейкхолдерів, що сприяє підвищенню конкурентоспроможності організації на ринку.

РОЗДІЛ 2
АКТУАЛЬНИЙ СТАН ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

2.1. Принципи, функції та аналітичні процедури внутрішнього контролю підприємства

Діяльність підприємств повинна підпорядковуватися певним вимогам сучасного стану економіки України. Підвищення ефективності діяльності за всіма напрямками є необхідною складовою сучасного розвитку економічних відносин. Прагнення вийти на міжнародний рівень вимагає забезпечення сталого розвитку підприємств, підвищення інвестиційної привабливості, збільшення вартості бізнесу.

Проте у своїй діяльності підприємства зустрічаються з наступними негативними чинниками, що перешкоджають розвитку та не дозволяють досягти загальної мети управління. До таких чинників можна зарахувати: економічну нестабільність у країні, мінливість та невизначеність зовнішнього середовища, жорстке конкурентне середовище, ускладнення організаційної структури підприємства, збільшення ризиків у господарській діяльності, бажання підприємств зберігати комерційну таємницю, збільшення кількості порушень та крадіжок у їх фінансово-господарській діяльності, потреба у підвищенні ступеня довіри до підприємства з боку інвесторів та ділових партнерів.

У своїй діяльності підприємства зіштовхуються з економічною нестабільністю у країні, яка може призвести до змін у фінансових політиках, законодавстві та інших негативних економічних наслідків. Мінливість та невизначеність зовнішнього середовища, також відома як зовнішній ризик, може ускладнити планування та стратегічне управління. Жорстке конкурентне середовище може створювати тиск на підприємство щодо постійного покращення продукції та послуг. Ускладнення організаційної структури підприємства може призвести до збільшення бюрократії та зниження ефективності управління. Збільшення ризиків у господарській діяльності, які можуть бути пов'язані з фінансо-

вими, операційними, репутаційними та іншими видами ризиків, може ставити під загрозу фінансову стійкість підприємства.

Аналіз літератури дозволив узагальнити основні принципи системи внутрішнього контролю, які взаємопов’язані між собою, а порядок їх поєднання залежить від конкретних обставин [18, с. 169] (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні принципи системи внутрішнього контролю

Принцип	Характеристика
1. Принцип відповідальності	неналежне виконання контрольних функцій будь-яким суб'єктом внутрішнього контролю має бути упереджено системою економічної, адміністративної та дисциплінарної відповідальність
2. Принцип збалансованості	нерозривно пов'язаний з попереднім: за кожним суб'єктом контролю закріплено відповідний обсяг прав і обов'язків
3. Принцип своєчасного повідомлення про відхилення	інформування уповноважених осіб про відхилення повинно відбуватися у максимально короткі терміни з метою оперативного прийняття управлінських рішень
4. Принцип інтеграції	так як елементи управління не існують відокремлено, то контроль розглядається у взаємозв'язку з іншими елементами в єдиній системі процесу управління
5. Принцип відповідності контролюючої та контрольованої систем	складність системи внутрішнього контролю має відповідати складності підконтрольної системи, оскільки тільки розвинутий контрольний механізм може надавати ефективні результати за розгалуженою підконтрольною системою
6. Принцип сталості	своєчасне виявлення відхилень та їх попередження можливе лише при постійному функціонуванні системи внутрішнього контролю
7. Принцип комплексності	загальна ефективність внутрішнього контролю залежить від охоплення перевіркою об'єктів різного типу, а не обмежуватися вузьким колом об'єктів
8. Принцип узгодженості пропускних спроможностей різних ланок системи внутрішнього контролю	система внутрішнього контролю має забезпечити узгоджену передачу даних між різними взаємопов'язаними об'єктами
9. Принцип поділу обов'язків	розподіл функцій між службовцями повинен відбуватися пропорційно та не об'єднувати в собі санкціонування операцій з певними активами, реєстрація даних операцій, забезпечення збереження даних активів, здійснення їх інвентаризації
10. Принцип дозволу і схвалення в межах повноважень відповідальних осіб системи контролю	необхідно забезпечити формальний дозвіл та формальне схвалення

Джерело: [18, с. 170]

Узагальнивши інформацію щодо принципів контролю, вважаємо за доцільне навести принципи внутрішньогосподарського контролю (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Принципи внутрішньогосподарського контролю

Джерело: узагальнено автором

Окрім того, специфіка діяльності підприємств висуває певні вимоги до організації системи внутрішнього контролю, які хоча і не є принципами, але також обумовлюють ефективне функціонування системи внутрішнього контролю:

1. Підконтрольність кожного суб’єкту внутрішнього контролю підприємства. Відповідно до цієї вимоги посадові інструкції повинні містити розширений перелік контрольних функцій кожного суб’єкту із їх детальною характеристикою в контексті субординаційної підпорядкованості іншим суб’єктам конт-

рою без дублювання повноважень. Так, власники підприємства зацікавлені насамперед у відповідному виконанні контрольних функцій головою правління, президентом, віце-президентом, головним контролером, головою ревізійної комісії, діяльність яких може бути проконтрольована за допомогою послуг незалежних експертів різного профілю.

2. Обмеження інтересів. Вказана вимога передбачає створення спеціальних умов, за якими відхилення є причиною і навіть мотиватором останніх регулювати та усувати проблемні позиції; потреба таких умов зумовлена наявністю відхилень, у яких працівники або структурні підрозділи зацікавлені.

3. Розосередження функцій з первинного контролю. За цією вимогою вкрай недоцільним є концентрація первинних контрольний функцій в межах одного суб'єкта, оскільки це може спричинити певні зловживання з боку цієї особи щодо приховання фактів недостовірного обліку в інтересах власне цієї особи.

4. Зацікавленість адміністрації. Ця вимога враховує той факт, що належна зацікавленість в об'єктивності, участь та чесність керівництва є базовою умовою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю.

5. Моральні і професійні якості суб'єктів внутрішнього контролю. Вказана вимога передбачає, що побудова ідеально організованої системи внутрішнього контролю можлива лише за умом наявності відповідних компетенцій, чесності та сумлінності у контролерів.

6. Оптимальність та наукова обґрунтованість методики внутрішнього контролю. За цією вимогою мета та завдання, поставлені перед центрами відповідальності мають бути раціональними, а програми внутрішнього контролю та застосовувані методи – доцільними.

7. Безперервність розвитку і вдосконалення. В основі зазначеної вимоги перебуває твердження про відносну прогресивність будь-яких методів управління у часі і просторі: йдеться про те, що з часом навіть найпрогресивніші методи управління стають застарілими. З метою забезпечення їх удосконалення та розвитку, система внутрішнього контролю має бути гнучкою, тобто вчасно

реагувати та змінюватись під впливом оновлених методів управління.

8. Пріоритетність. Ця вимога передбачає виокремлення об'єктів контролю згідно з пріоритетами керівництва в контексті стратегії розвитку підприємства, а саме, якщо адміністрація акцентує на будь-якому напрямку, ділянці діяльності підприємства як на стратегічно важливих значеннях, то за ними має бути обов'язково налагоджений контроль, навіть над незначними операціями, де, з першого погляду, проведення контролю є економічно недоцільним.

9. Виключення непотрібних етапів з проведення контролю. За цією вимогою контроль необхідно організовувати раціонально, так як це часто пов'язано з додатковими витратами праці і коштів.

10. Оптимальна централізація. Вказана вимога передбачає, що єдність і оптимальний рівень централізації організаційної структури підприємства, яка повинна відповідати розмірам і ступеню складності підприємства, обумовлюють динамічність, стійкість та безперервність функціонування системи внутрішнього контролю.

11. Одинична відповідальність. Згідно даної вимоги, з метою уникнення безвідповідальності, не слід закріплювати окрему функцію за двома або кількома центрами відповідальності, тобто одна функція – один центр відповідальності. Проте, варіант закріплення декількох контрольних функцій за одним центром відповідальності – можливий. Ця вимога має певне обмеження щодо ситуацій, коли для уникнення помилок чи зловживань окремих посадових осіб (центрів відповідальності) приймається колективне рішення.

12. Потенційна функціональна взаємозамінність. В основі цієї вимоги лежить твердження, що на виконання контрольних процедур не повинно впливати тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю: кожен працівник (суб'єкт внутрішнього контролю) зобов'язаний уміти виконувати контрольну роботу вищого, нижчого, а також працівників свого рівня, з метою уникнення втрати перманентного зв'язку з об'єктом контролю за час їх вибуття.

13. Регламентація. Ця вимога передбачає наступне: запорукою успіху є чітка регламентація та виконання її положень; отже, ефективність функціону-

вання системи внутрішнього контролю прямо пов'язана з тим, наскільки підпорядкована регламенту контрольна діяльність на підприємстві.

14. Взаємодія та координація. За цією вимогою здійснення внутрішнього контролю варто побудувати на основі чіткої взаємодії та координації роботи всіх підрозділів і служб підприємства з метою вирішення поставлених завдань контролю.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що сукупність зазначених вище принципів і вимог є основою для ефективного впровадження та функціонування системи внутрішнього контролю на підприємствах.

Неможливо не погодитись з тим, що кожна з функцій управління є похідною від контролю. Це можна пояснити тим, що прийняття управлінських рішень базується на інформації, яка отримана за результатами контролю. Він виступає не лише важелем для встановлення чи уточнення цілей управлінської діяльності, але й забезпечує її дієвість [23, с. 110].

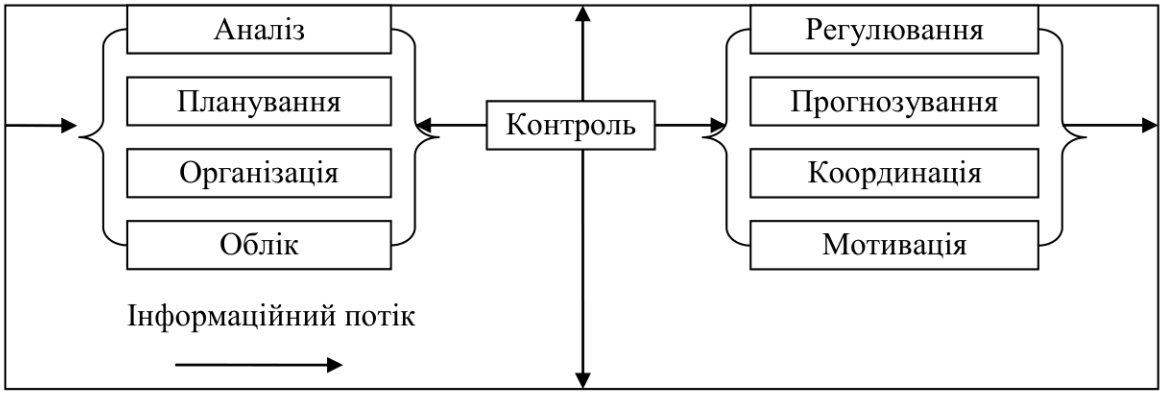


Рис. 2.2. Місце функції контролю серед функцій управління

Джерело: [23, с. 110]

Науковці до передумов виникнення функції контролю відносять:

– невизначеність;

– попередження кризових явищ;

– підтримання успіху;

– прагнення підвищити інвестиційну привабливість та конкурентоспро-

можність підприємства.

Можна доповнити цей перелік ще й необхідністю забезпечення законності та правильності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, своєчасного виявлення відхилень та прийняття корегуючих заходів.

Однією з особливостей контролю є його дієвість. Контроль орієнтований не на виявлення фактів крадіжок, а на їх попередження. За допомогою контролю на основі детального вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства розробляються відповідні заходи, що спрямовані на запобігання втратам, збереження грошових коштів та фінансових ресурсів, на попередження можливостей відхилень від законодавчих, нормативно-правових актів та оптимальних режимів функціонування підприємства. Все це підтверджує думку про інтеграцію кожної функції управління з функцією контролю.

Поняття контролю можна розглядати як у широкому розумінні (функція управління), так і у вузькому (як процес). Позаяк об'єктом нашого дослідження є саме внутрішній, а не контроль взагалі, то й необхідно окреслити його особливу відмінність. Вона виявляється у виокремленні власних функцій внутрішнього контролю, які поряд з цим ще дають змогу визначити його місце в системі управління діяльністю підприємства. За допомогою функції реалізується сутність контролю в діяльності підприємств.

Дослідження функцій внутрішнього контролю знаходить своє відображення в наукових працях багатьох вчених. Традиційно фахівці виокремлюють такі функції контролю: оперативна, захисна, регулятивна, превентивна. Науковець В. Бурцев до перерахованих функцій додає ще комунікаційну та інформаційну [20, с. 17]. Схожої думки дотримується вчений І. Стефаник, який серед функцій контролю називає: інформаційну, профілактичну, мобілізуючу [60, с. 135]. В. Ф. Максимова у своїй науковій роботі серед функцій внутрішнього контролю визначає: перевірочну, інформаційну, комунікаційну, діагностичну, орієнтуючу та захисну [7, с. 73]. М. В. Борисенко вважає, що функції внутрішнього контролю забезпечують його реалізацію в практичній діяльності підприємств. Науковець серед функцій внутрішнього контролю виокремлює захисну,

інформаційну, проникаючу, превентивну, оціночну, коригувальну [17, с. 18]. О. Б. Акентьєва наголошує на тому, що основним елементом при визначенні функцій внутрішнього контролю є мета системи. З огляду на це слід виокремити наступні функції внутрішнього контролю: інформаційна, планування, аналітична, діагностична, координаційна, мотивуюча, превентивна, організаційно-розпорядча та функція нагляду [1, с. 12].

Точно погодитися або взагалі не погодитися з думкою науковців щодо визначення функцій контролю ми не можемо. Функції внутрішнього контролю повинні формуватися залежно від концептуальних основ підсистеми внутрішнього контролю (СВК), які розробляються на кожному підприємстві з огляду на його специфіку. На нашу думку, серед основних функцій внутрішнього контролю можна виокремити інформаційну, коригувальну, превентивну, діагностичну, комунікаційну, координаційну та функцію оцінки (рис. 2.3).

Інформаційна функція складається із забезпечення, збору, обробки достовірної інформації для суб'єктів контролю про дійсний стан об'єкта для вироблення та реалізації ефективних управлінських рішень .

Діагностична функція спрямована на вивчення, оцінку та систематизацію реального стану діяльності підприємства, виявлення прихованих резервів для розвитку, передчасне виявлення негативних явищ, таких, як зловживання, крадіжки, банкрутство тощо. Необхідно своєчасно діагностувати проблеми, щоб потім не розтрачувати даремно час і сили. Необхідно визначити спочатку причини виникнення проблеми та прийняти правильні управлінські рішення.

Превентивна функція допомагає виявити небажані відхилення та запобігти негативним наслідкам.

Оцінка законності та доцільності операції ще на стадії її виникнення дозволить попередити негативні наслідки ще до моменту їх появи. Науковці як вияв превентивної функції вбачають:

– контроль повноважень, який забезпечує виконання операцій, у яких є сенс (тобто, операції, які не впливають на розвиток підприємства, контроль повинен відхилити та відстежити зміни в облікових записах щодо прийняття від-

повідного рішення);

– контроль збереження забезпечує раціональність використання майна підприємства, запобігає незаконному присвоєнню та крадіжці майна;

– документальний контроль забезпечує відображення в облікових регістрах усіх законних операцій, правильність оформлення операцій та записів та попередження видалення операції без відповідного дозволу.



Рис. 2.3. Функціональна спрямованість внутрішнього контролю

Джерело: [1, с. 14]

Комунікаційна функція уможливлює зворотний зв’язок усередині підприємства між його підрозділами та зовнішнім середовищем, забезпечує надання інформації для виконання діагностичної функції.

Корегувальна функція полягає у наданні пропозицій щодо корегувальних заходів до вже прийнятих управлінських рішень, пошук засобів для своєчасного усунення виявлених помилок та відхилень та попередження їх появи в майбутньому.

Координаційна функція забезпечує постійне та безперебійне функціонування внутрішнього контролю, злагодженість у роботі всіх суб’єктів контролю, єдність та узгодження на всіх етапах управлінського процесу, відсутність у дублювання функцій управління.

Функція оцінки забезпечує як оцінку стану об’єкта контролю, так і всієї СВК взагалі, визначення ефективності функціонування СВК («витрати – економічний ефект»).

Підсумовуючи вищезазначене, можна сказати, що функції внутрішнього контролю між собою мають тісний зв'язок та реалізуються його суб’єктами.

Функції внутрішнього контролю створюють прямий та зворотній зв'язок між підрозділами підприємства. Завдяки контролю в управлінні діяльністю підприємства реалізуються наступні завдання, які забезпечують її ефективність:

– забезпечується послідовності виконання прийнятої стратегії підприємства;

– зберігаються та раціонально використовуються ресурси підприємства;

– керівництво підприємства отримує якісну інформацію;

– забезпечується правильність та повнота в оформленні первинних документів;

– своєчасно виявляються та мінімізуються фінансові та комерційні ризики в управлінні діяльністю підприємства;

– працівники підприємства дотримуються встановленого регламентного забезпечення (посадових інструкцій, планів документообігів, наказу про облікову політику та інших).

2.2. Організація внутрішньогосподарського контролю підприємства

Організація внутрішньогосподарського контролю повинна бути цілісною єдиною системою взаємопов’язаних способів, прийомів і методів, які охоплюють увесь комплекс контрольних процедур, починаючи з формування інформаційної бази, проведення контрольних дій та закінчуючи узагальненням результатів контролю. На промислових підприємствах вона залежить від правової форми, видів і масштабів діяльності, складності організаційної структури підприємства, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності та ставлення керівництва до контролю.

На думку Н.Г. Виговської [24, с. 47], при організації внутрішньогосподарського контролю та створення на підприємствах окремої самостійної служби необхідно орієнтуватися на середні та великі підприємства. На невеликих підприємствах має місце функціонування контролю за допомогою інтегрованої системи обліку, при цьому створення спеціальної служби й контролера не пе-

редбачаються, а його функції може виконувати головний бухгалтер або спеціально уповноважений працівник підприємства.

Питання організації внутрішньогосподарського контролю на промислових підприємствах є основною і найбільш гострою проблемою в їх діяльності, оскільки в сучасних умовах внутрішній контроль набуває дедалі більшого значення, адже виступає засобом поліпшення показників діяльності підприємств, їх подальшого розвитку та вдосконалення, але власники організацій, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

З метою забезпечення достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності й результативності діяльності; достовірності фінансової, статистичної та управлінської звітності, рекомендовано на промислових виробничих підприємствах створювати спеціальний незалежний підрозділ – службу внутрішнього контролю.

Основною метою створення такої служби є перевірка ефективності роботи організації та контролю за її діяльністю. Доцільно зазначити, що основною умовою її створення й успішного функціонування має бути повна незалежність від інших підрозділів, що досягається шляхом прямого підпорядкування цієї служби керівнику підприємства. Це дасть керівництву змогу ефективно контролювати окремі підрозділи, виявляти резерви виробництва і найбільш перспективні напрямки розвитку, а також давати рекомендації фінансовим, економічним та бухгалтерським відділам стосовно поліпшення результатів їх роботи.

За результатами дослідження встановлено чинники, які рекомендовано враховувати при організації служби внутрішньогосподарського контролю на промислових підприємствах:

– виконання контрольних функцій необхідно доручати особам, котрі мають достатній досвід роботи у питаннях контролю, щоб вони на високому професійному рівні оцінили причини можливих відхилень, передбачили їх наслідки та внесли доцільні пропозиції з усунення виявлених недоліків і помилок;

– працівники, керівники, які здійснюють контроль, не повинні бути

пов’язані єдиними матеріальними інтересами з підконтрольними підрозділами для забезпечення принциповості та об’єктивності;

– визначення кількості функцій і чисельності відділу, якісна перебудова його роботи повинна виходити з концепції внутрішньогосподарського контролю, що визначається для кожного підприємства його цілями і завданнями;

– розроблення та впровадження вдосконалених способів, прийомів і методів контролю, найбільш адаптованих до завдань контрольної перевірки;

– при здійсненні господарської діяльності на підприємстві, процесу планування, при реалізації планів обов’язково повинен бути наявним самоконтроль.

Процес створення та діяльності на підприємстві служби внутрішньогосподарського контролю здійснюється в п’ять етапів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Етапи створення та діяльності служби внутрішньогосподарського контролю на підприємстві

Етапи	Характеристика
1. Дослідницький	Дослідження діяльності підприємства, виявлення всіх наявних порушень, причин їх виникнення, оцінювання переваги і недоліків упровадження служби внутрішньогосподарського контролю та прийняття відповідного рішення щодо її організації.
2. Підготовчий	Пошук висококваліфікованого персоналу, матеріального забезпечення, відповідних приміщень та необхідних для створення служби контролю засобів.
3. Організаційний	Організація роботи служби внутрішнього контролю, створення відповідних положень її діяльності.
4. Здійснення контрольної діяльності	Проведення діяльності відповідно до встановлених обов'язків та планів перевірок.
5. Результативний	Складання звітів про проведені перевірки, виявлені порушення, пропозиції щодо вдосконалення діяльності.

Джерело: [36, с. 134]

Наведена послідовність організації служби внутрішньогосподарського контролю на підприємстві може застосовуватись будь-якими підприємствами, що прагнуть удосконалити свою діяльність й розвиватися в майбутньому.

Однак слід відмітити, що питання створення та організації діяльності внутрішньогосподарського контролю на підприємстві повною мірою не регла-

ментовано законодавством, що є одним з основних недоліків.

У результаті внутрішньогосподарський контроль належить інтуїції та досвіду фахівців, які здійснюють контрольні функції на свій розсуд, адже практично відсутні необхідні методичні вказівки щодо його здійснення, відсутній базовий закон, який містив би поняття, пов’язані зі сферою організації та здійснення внутрішнього контролю, розподіляв завдання, функції й обов’язки контролюючих органів і керівництва, регулював відносини між суб’єктами та об’єктами контролю.

У зв’язку із цим виникає потреба в удосконаленні нормативно-правової бази стосовно внутрішньогосподарського контролю, необхідності розроблення та прийняття закону про внутрішній контроль, чітких установлень меж відповідальності в законодавстві, розмежувань функцій ревізії й аудиту, розроблення на підприємствах стандартів внутрішнього контролю та аудиту.

При розробці конкретної моделі внутрішньогосподарського контролю, постає завдання побудови господарського механізму, який повинен:

- координувати діяльність підрозділів підприємства, об'єднуючи їх для виконання єдиного плану;
- забезпечувати всім підрозділам нормальні умови відтворення;
- регламентувати права, обов'язки і відповідальність підрозділів як по вертикалі, так і по горизонталі;
- сприяти збереженню внутрішньої технологічної єдності підприємства;
- забезпечувати керівників підрозділів інформацією, необхідною для прийняття господарських рішень;
- стимулювати керівників підрозділів приймати рішення, ефективні з погляду підприємства в цілому [72, с. 241].

Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві передбачає застосування взаємопов'язаних елементів, що забезпечують цілісність та ефективність цієї системи, яка в свою чергу охоплюють увесь комплекс контрольних процедур, починаючи з формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень, проведення контрольних та корегувальних дій та закін-

чуючи узагальненням результатів контролю. Організація внутрішньогосподарського контролю різниться на підприємствах залежно від галузі, до якої воно належить, правової форми, видів і масштабів діяльності, складності організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності і відношення керівництва до контролю. Ми вважаємо, що незважаючи на зазначенні відмінності між підприємствами, прийняття рішення про організацію внутрішньогосподарського контролю та процес безпосереднього його здійснення має відбуватися відповідно до етапів, які наведено на рис. 2.4.

Процес створення системи внутрішньогосподарського контролю можна побудувати таким чином:

- проаналізувати та порівняти раніше поставлені програмні цілі підприємства з фактичними результатами;

- розробити нову, відповідну до умов господарювання, програму розвитку підприємства та створити комплекс планових заходів, здатних забезпечити її виконання;

- проаналізувати, чи ефективна структура управління підприємством, визначивши напрями її коригування та, встановивши правила взаємовідносин управлінських структур, визначити їх права, обов'язки, передбачити розподіл між ними штатних одиниць і фінансових ресурсів, функцій управління тощо;

- розробити методики контролю конкретних господарських операцій з активами та зобов'язаннями підприємства, що дозволить регламентувати взаємовідносини адміністрації з фахівцями структурних підрозділів з приводу здійснення заходів контролю;

- проаналізувати можливі шляхи вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю з урахуванням подальшого розвитку підприємства;

- розробити і затвердити положення про організацію системи внутрішньогосподарського контролю.

Етапи організації внутрішньогосподарського контролю підприємства наведені на рис. 2.4.

Етапи організації внутрішньогосподарського контролю підприємства (ВГКП)

Дослідницький етап

- визначення та зіставлення цілей, стратегії та тактики підприємства з можливостями підприємства та потребами ринку;
- перегляд порушень у господарській діяльності підприємства та причини їх виникнення;
- обґрунтування доцільності впровадження служби ВГКП.

Підготовчий етап

- постановка мети та завдань ВГКП;
- пошук необхідного персоналу, регламентне, методичне та технічне забезпечення процедури (ВГКП);
- вибір суб'єктів організації та здійснення контрольних процедур, розподіл між ними обов'язків та відповідальності; визначення об'єктів ВГКП;
- планування реалізації контрольних дій, визначення процедур ВГКП;
- підготовка Наказу про проведення ВГКП;
- вибір методів та показників ВГКП, які застосовуватимуться суб'єктами внутрішнього контролю відповідно до покладених на них функцій;
- вибір джерел та збір необхідної інформації для проведення ВГКП.

Організаційний етап

- постановка мети та завдань та визначення об'єктів ВГКП;
- вибір суб'єктів організації для здійснення контрольних процедур, розподіл між ними обов'язків та відповідальності;
- планування реалізації контрольних дій, визначення процедур ВГКП;
- підготовка Наказу про проведення ВГКП, розробка Положення про службу ВГКП та Посадових інструкції внутрішніх контролерів;
- вибір методів та показників ВГКП, які застосовуватимуться суб'єктами внутрішнього контролю відповідно до покладених на них функцій;
- вибір джерел та збір необхідної інформації для проведення ВГКП.

Етап безпосереднього здійснення ВГКП

здійснення контрольної діяльності відповідно до встановлених обов'язків та планів перевірок за допомогою прийомів документального та фактичного контролю

Результативно-узагальнювальний етап ВГКП

- документальне оформлення результатів ВГКП;
- виявлення порушень та причин відхилень від планових показників;
- розробка пропозиції щодо удосконалення діяльності та превентивних заходів;
- контроль виконання управлінських рішень та реалізації превентивних заходів щодо;
- прийняття рішень про усунення недоліків в системі бухгалтерського обліку та ВГКП та управлінні підприємства в цілому.

Рис. 2.4. Етапи організації внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [72, с. 241]

2.3. Організаційно-методичні аспекти контролю фінансових результатів підприємства

Методика внутрішньогосподарського контролю на підприємстві повинна здійснюватись у відповідності до «Положення про підрозділ (відділ) внутрішньогосподарського контролю», розробленого та затвердженого на підприємстві. Методика внутрішньогосподарського контролю потребує: розробки порядку оцінювання стану внутрішнього контролю; розмежування понять «якість» та «ефективність» внутрішнього контролю; побудови системи оцінок якості; визначення вимог, принципів оцінки та її методів, критеріїв оцінювання якості й ефективності; визначення внутрішніх і зовнішніх суб'єктів оцінювання; визначення цільових орієнтирів та форм оцінювання якості; встановлення обмежень у поширенні оцінки, у застосуванні методики оцінювання; уточнення класифікації економічних об'єктів контролю.

Методи внутрішньогосподарського контролю – це сукупність прийомів за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що підлягає внутрішньому контролю. У процесі проведення внутрішньогосподарського контролю використовують загальнонаукові та специфічні методи дослідження. До специфічних відносять методи фактичного, документального контролю, розрахунково-аналітичні, методи узагальнення та реалізації результатів контролю.

Методикою контролю називають сукупність методів контролю. Методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин. Методика контролю може змінюватись залежно від внутрішніх та зовнішніх факторів стосовно суб'єкта господарювання. Кожне підприємство самостійно визначає перелік ознак за якими буде проводитись внутрішньогосподарський контроль, але відповідно до мети завдання у всіх однакове – збереження майна, підвищення ефективності роботи та зміцнення фінансового стану підприємства.

Розглянемо методику внутрішнього контролю на окремих прикладах (за об'єкт візьмемо процесів постачання, виробництва та реалізації).

Систематизація даних звітності системою обліку здійснюється через процес суцільного документування та реєстрації фактів і процесів постачання, виробництва та реалізації, тому в реальності вони є об'єктами внутрішнього контролю (рис. 2.9).

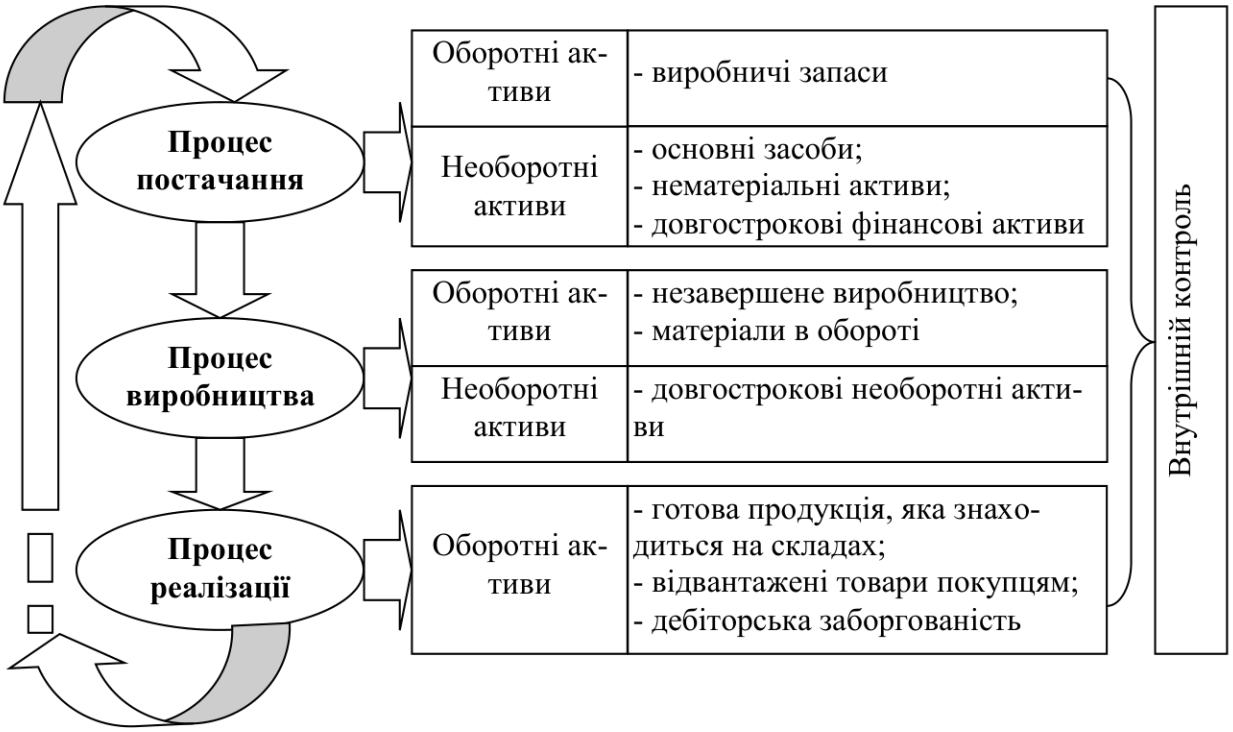


Рис. 2.5. Процеси постачання, виробництва та реалізації як об'єкти внутрішнього контролю

Джерело: [80, с. 167]

Вважаємо за доцільне запропонувати методику здійснення внутрішнього контролю процесів постачання, виробництва та реалізації, що базується на включенні контрольних функцій у посадові інструкції відповідальних за документування процесів бухгалтерів та інших працівників підприємства (табл. 2.2). При здійсненні внутрішнього контролю доцільно використовувати відповідальним особам такі методи контролю, як перевірка, спостереження, запити, повторне обчислення, аналітичні процедури.

Таблиця 2.2

Пропонована методика здійснення внутрішнього контролю процесів постачання, виробництва та реалізації

№ п/п	Етап внутрішнього контролю	Суб'єкт внутрішнього контролю	Суть внутрішнього контролю	Узагальнення результатів контролю
1	2	3	4	5
Методика здійснення внутрішнього контролю процесів постачання				
1	Контроль процесу укладання договорів	Особа, що здійснює замовлення засобів виробництва та укладає договори з постачальниками	Перевірка умов договірних відносин, аналіз попереднього досвіду своєчасності виконання замовлень	Звіт про здійснені витрати на придбання (місячна форма)
2	Контроль процесу фактичного одержання засобів виробництва та відображення їх в обліку	Особа, що приймає засоби виробництва та бухгалтер чи оператор, що відображає даний процес	Перевірка засобів виробництва за кількістю та якістю; перевірка повного пакету документів, що надійшли від постачальника та правильності їх оформлення; правильне відображення оприбуткування на рахунках обліку	
Методика здійснення внутрішнього контролю процесів виробництва				
3	Контроль процесу замовлення запасів	Начальник цеху виробництва, бухгалтер	відвантаження зі складу та оприбуткування на виробництво запасів; перевірка відображення на рахунках процесу передачі запасів у виробництво	Звіт про понесені витрати на виробництво (місячна форма)
4	Контроль процесу формування собівартості продукції	Бухгалтер виробництва	перевірка правильності формування собівартості продукції; перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу формування собівартості продукції	
5	Контроль передачі виготовленої продукції на склад	Начальники цеху та складу; працівники відділу якості; бухгалтери	перевірка процесу передачі готової продукції із виробництва на склад у визначеній кількості та якості; перевірка відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу оприбуткування продукції	
Методика здійснення внутрішнього контролю процесів реалізації				
6	Контроль формування договірних відносин з покупцями	Відділ збуту, юрист	Перевірка умов договірних відносин продажу продукції, аналіз попереднього досвіду своєчасності оплати за реалізовану продукцію	Звіт про понесені витрати на реалізацію (місячна форма)

Джерело: [80, с. 168]

Здійснення внутрішнього контролю досліджуваних процесів на практиці може бути реалізовано в межах контролю виконання документів та постійної перевірки процесу, результату та об'єктивності їх складання.

Далі розглянемо внутрішній контроль на прикладі процесу виробництва продукції рослинництва, оскільки процес виробництва на аграрних підприємствах може бути об'єктом як зовнішнього, так і внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль операцій з виробництва продукції рослинництва передбачає сукупність послідовних етапів, які за їх функціональним призначенням можна згрупувати на певні стадії, дотримання яких зумовлене виконанням завдань, поставлених перед суб'єктами контролю [37, с. 67].

На зниження ризиків на аграрних підприємствах насамперед спрямована система внутрішнього контролю. Він має запобігти порушенням і зловживанням в операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності аграрних підприємствах і забезпечити ефективний контроль за раціональним використанням ресурсів, що сприятиме зростанню прибутковості.

Організаційна стадія контролю передбачає визначення суб'єктів та об'єктів контролю, завдань, які слід вирішити у ході проведення контролю, джерел інформації, необхідної для здійснення внутрішнього контролю.

Підготовча стадія здійснюється з метою розробки плану та програми здійснення внутрішнього контролю, визначення алгоритму дій, вибір методів та прийомів перевірки, розподіл обов'язків та збір інформаційної бази контролера.

Методична стадія внутрішнього контролю результатів процесу виробництва продукції полягає у перевірці правильності оформлення первинних документів, відображенні бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, розрахунку відхилень від встановлених норм.

Результативна стадія передбачає виявлення причин утворення неякісної продукції, їх аналіз та встановлення винних осіб, що забезпечить отримання достовірної облікової інформації та прийняття управлінських рішень щодо

уникнення виявлених проблем.

Інспекційна стадія контролю за результатами процесу виробництва продукції рослинництва передбачає перевірку виконання рішень і контроль за впровадженням розроблених пропозицій. На даній стадії основними завданнями суб'єкта внутрішнього контролю щодо перевірки операцій з виробництва продукції є:

- контроль за розміром витрат, понесених на утилізацію незворотних відходів;

- перевірка впровадження превентивних заходів щодо осіб, винних у виникненні некондиційної продукції;

- перевірка дотримання вимог договорів і чинного законодавства щодо заміни або переробки некондиційної продукції, а також розрахунки щодо покриття збитків від даних господарських операцій.

Таким чином, організаційне забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції, насамперед, потребує від контролера певної її систематизації чи класифікації, оскільки без розподілу на чітко визначені стадії внутрішнього контролю важко зібрати всі наявні докази щодо виявлених порушень, правильно оцінити процеси, явища, що виникають, а також перевірити всі наявні господарські операції, які необхідні для підтвердження результатів діяльності.

Процес здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва рослинницької продукції на аграрних підприємствах передбачає наступні етапи:

- перевірка технічної документації на виробництво продукції рослинництва (паспорти полів, програми вирощування);

- перевірка правильності технологічного процесу і його результатів;

- перевірка процесу зберігання продукції;

- перевірка наявності необхідної, доступної достовірної та своєчасної інформації про основну, супутню та побічну рослинницьку продукцію;

- перевірка точності та достовірності оцінки результатів виробництва продукції рослинництва;

- перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва продукції рослинництва;

- перевірка правильності відображення господарських операцій з виробництва продукції рослинництва на рахунках бухгалтерського обліку;

- перевірка аналітичного обліку операцій з виробництва рослинницької продукції;

- встановлення ефективності використання відходів;

- перевірка відповідності даних регістрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з виготовлення продукції рослинництва, показників облікових регістрів та фінансової звітності;

- перевірка правильності проведення розрахунків з постачальниками та підрядчиками по операціях з виробництва рослинницької продукції.

Розглянемо детальніше організаційну стадію внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції на аграрних підприємствах.

В системі організації внутрішнього контролю виділяють безліч об’єктів, які формують її цілісність та значимість для підприємства. Так, як в процесі виробництва рослинницької продукції постійно утворюється відповідний відсоток відходів, бракованої продукції чи побічної, супутньої продукції (соломи та полови), необхідно виділити такий об’єкт внутрішнього контролю як результати виробничого процесу та витрати, направлені на їх утилізацію чи реалізацію стороннім організаціям як готової продукції. Це дозволить відслідковувати їх рух, документальне відображення та використання, а також відображення показників у звітності підприємства.

Завдання та суб’єкти внутрішнього контролю за результатами процесу виробництва в розрізі його видів узагальнено на рис. 2.6.

Таким чином, розподіл внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції на попередній, поточний і наступний сприяє розмежуванню відповідальності за їх виникнення, а отже, сприяє його посиленню, що позитивно впливає на результати господарської діяльності.

З метою ефективного запобігання та виявлення негативного результату

процесу виробництва продукції, необхідним є застосовування технічного контролю, який є складовою технологічного процесу вирощування зернових.



Рис. 2.6. Завдання суб'єктів внутрішнього контролю процесу виробництва рослинницької продукції на відповідно до етапу здійснення операції

Джерело: [37, с. 67]

Ефективна організація внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції на аграрних підприємствах на вимагає дотримання окремих положень:

- визначення об’єктів бухгалтерського обліку, їх класифікація, тобто розмежування складу бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва;

- достовірний та повний бухгалтерський облік на місцях (бригадах та відокремлених підрозділах, філіях) виникнення та використання бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва, а саме – введення субрахунків, необхідних для бухгалтерського обліку та складання відповідних відомостей їх руху;

- контроль за організацією та веденням бухгалтерського обліку й інформаційного забезпечення системи фінансового аналізу з метою ефективного використання бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва.

Технічний контроль за виробництвом виконується у вигляді вхідного контролю сировини й матеріалів, які надходять на підприємство, операційного та приймального контролю готової продукції. Такий контроль повинен охоплювати весь технологічний процес. Для більш ефективного здійснення перевірок діяльності суб’єктів господарювання, систему внутрішнього контролю необхідно забезпечити нормативно-правовим актом, а саме розпорядчим документом про проведення внутрішньої перевірки. Таким чином, процес виробництва рослинницької продукції не можливий без створення ефективної та добре організованої системи внутрішнього контролю.

Висновок до розділу 2.

У даному розділі було розглянуто принципи, функції та аналітичні процедури внутрішнього контролю підприємства. Виявлено, що ефективний внутрішній контроль базується на таких принципах, як відокремлення обов'язків, ефективне управління ризиками, внутрішній аудит, а також систематичне моніторинг та аналіз даних. Функції внутрішнього контролю охоплюють не лише запобігання шахрайствам та помилкам, а й оптимізацію внутрішніх процесів, забезпечення дотримання нормативно-правових вимог та забезпечення точності фінансової звітності.

У контексті організації внутрішньогосподарського контролю підприємства було виявлено, що це вимагає чіткої структури організації, визначення компетенцій та відповідальності працівників, а також встановлення ефективних комунікаційних ланок між відділами та керівництвом. Організаційно-методичні аспекти контролю фінансових результатів підприємства вимагають впровадження стандартизованих процедур обліку та звітності, вдосконалення внутрішніх систем контролю та використання сучасних інструментів аналізу для моніторингу та оцінки фінансової діяльності підприємства.

Отже, внутрішній контроль виступає як важливий інструмент управління ризиками та забезпечення стійкості функціонування підприємства, сприяючи досягненню стратегічних цілей та підвищенню довіри з боку стейкхолдерів. Його організація та впровадження передбачає системний підхід до управління та використання сучасних методик та інструментів для забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Ефективна система внутрішнього контролю сприяє не лише забезпеченню точності фінансової звітності, а й впливає на прийняття стратегічних управлінських рішень, підвищення ефективності виробничих процесів та підтримку сталого розвитку підприємства.

Зокрема, аналітичні процедури внутрішнього контролю дозволяють виявляти тенденції та відхилення в діяльності підприємства, що допомагає керівництву приймати обґрунтовані управлінські рішення.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Стратегічний підхід до формування внутрішнього контролю на підприємстві

Вперше запропонована у 1992 році, структура внутрішнього контролю COSO неодноразово переглядалася. Сьогодні вона містить п'ять взаємопов'язаних компонентів: середовище контролю, оцінку ризиків, контрольні процедури, інформаційні системи, моніторинг засобів контролю [70, с. 102].

Структура внутрішнього контролю COSO є основою для створення корпоративних систем внутрішнього контролю у багатьох країнах світу.

Для вирішення цієї проблеми пропонуємо використовувати розроблену нами модель мета стратегій формування внутрішнього контролю в організації, яка у загальному вигляді зображена на рис. 3.1.

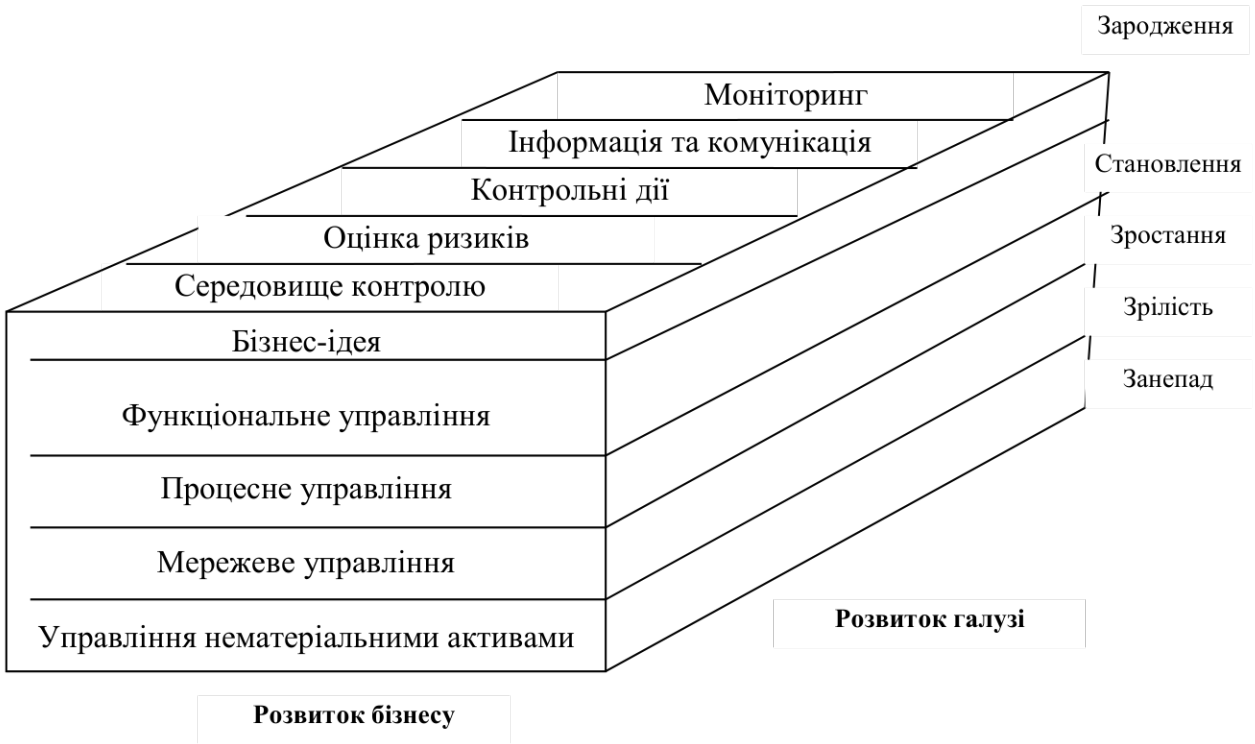


Рис. 3.1. Модель мета-стратегій формування внутрішнього контролю в організації

Джерело: [28, с. 102]

Разом з тим, механізм проектування таких систем часто не має належної прив'язки до зовнішніх та внутрішніх чинників організації. Економічна система будь-якої комерційної організації функціонує як відкрита система, що тісно взаємодіє із зовнішнім середовищем. Це означає, що різні становища економічної системи організації у комбінації з різними становищами її зовнішнього оточення створюють множину варіантів, кожен з яких вимагає відповідної конфігурації внутрішнього контролю.

Запропонована модель розглядає систему внутрішнього контролю в організації у трьох ключових вимірах. Перший вимір – це рівень (стадії) розвитку галузі, тобто середовища, у якому організація виконує свої основні функції та вступає у відносини з іншими суб'єктами.

На основі узагальнення наукових досліджень, нами виділено п'ять основних стадій розвитку галузі – зародження, становлення, зростання, зрілість, занепад. Кожна з цих стадій відображає здатність організації задовольняти потреби споживачів у певному товарі, починаючи від його появи на ринку і до моменту його витіснення іншим, більш технологічним чи дешевим, товаром.

Другий вимір відображає ступінь розвитку бізнесу. Кожен цикл розвитку комерційної організації обумовлюється посиленням впливу чинників, що обумовлюють зміну його цілей, структури та процесів. Поступово дія цих чинників призводить до необхідності певних змін - внаслідок впливу об'єктивних (зростання попиту, науково-технічний прогрес тощо) чи суб'єктивних причин (рішення власника бізнесу).

Ці зміни відбуваються у певній логічній послідовності, яка описується у термінах стадій життєвого циклу чи фаз трансформації бізнесу. Нами виділено п'ять стадій розвитку бізнесу: бізнес-ідея, функціональне управління, процесне управління, мережеве управління, а також управління нематеріальними активами.

Перша з цих стадій (бізнес-ідея) характеризує зародковий стан функціонування організації. На цій стадії проробляється та втілюється у життя певний проект, який повинен з часом перетворитися на постійно діюче підприємство.

Цей проект характеризується відсутністю чітких організаційних схем та ієрархій, а зони відповідальності тільки визначаються. Організація на стадії бізнес-ідеї переважно ще не є самоокупною.

Функціональний тип управління організацією – це стадія, на якій відбувається формалізація і побудова організаційної структури. Відбувається розподіл відповідальності та окремі функції починають виконувати різні, спеціально призначені, люди. Формується управлінська ієрархія, розробляються внутрішні регламенти. Процесне управління характеризується делегування повноважень та виділенням бізнес-процесів. Працівники і менеджери, які виконують різні функції, об'єднуються спільними результатами, управління розподіляється не тільки за вертикальними зв'язками, але й за горизонтальними.

Управління мережами є більш високим рівнем, ніж стадія управління процесами. Мережа об'єднує різних учасників (підприємства, магазини, заводи, філії), стосовно яких материнська компанія виконує організаційні та контролюючі дії, не втручаючись у їх діяльність.

Управління нематеріальними активами – це стадія тісного співробітництва між різними суб'єктами ринку, коли організація знаходить можливості зосередитися на управлінні брендами та інтелектуальною власністю, а матеріальне виробництво передати на аутсорсинг партнерам-підрядникам. Якщо організація перейшла на цю стадію, це означає, що управління нематеріальними активами виглядає для неї більш ефективно і прибутково, ніж безпосередня участь у виробничих, торговельних чи інших господарських процесах.

Третій вимір запропонованої нами моделі метастратегій являє собою згадані вище елементи структури внутрішнього контролю COSO.

Поєднуючи його з першими двома вимірами моделі, отримуємо набір мета-стратегій формування внутрішнього контролю в організації. Ці метастратегії доцільно розглядати за елементами структури COSO.

Перший з них – середовище внутрішнього контролю – визначається, насамперед, позицією власників та вищого управлінського персоналу щодо впровадження та забезпечення належного функціонування внутрішнього контролю.

Цей елемент включає сукупність етичних, правових, мотиваційних та інших політик, які використовуються власником та керівництвом організації для впровадження погодженої ними стратегії у сфері внутрішнього контролю.

Зміст цих політик відрізнятиметься залежно від стадій розвитку галузі та бізнесу. На стадії втілення бізнес-ідеї (тобто, на проектній стадії) відбувається формування середовища внутрішнього контролю, визначаються базові вимоги до нього, відбувається адаптація вимог власника та вищого управлінського персоналу до специфіки господарської діяльності в обраній галузі. Цей процес не має принципових відмінностей на різних стадіях розвитку галузі (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Середовище контролю

<table>
<tr><td rowspan="2">Стадії розвитку бізнесу</td><td colspan="2">Стадії розвитку галузі</td></tr>
<tr><td>Зародження Становлення</td><td>Зростання Зрілість Занепад</td></tr>
<tr><td>Бізнес-ідея</td><td colspan="2">Формування середовища внутрішнього контролю</td></tr>
<tr><td>Функціональне управління</td><td rowspan="2">Конвергентне централізоване середовище внутрішнього контролю</td><td>Конвергентне комбіноване середовище внутрішнього контролю</td></tr>
<tr><td>Процесне управління</td><td>Конвергентне децентралізоване середовище внутрішнього контролю</td></tr>
<tr><td>Мережеве управління</td><td rowspan="2">Дивергентне централізоване середовище внутрішнього контролю</td><td>Дивергентне децентралізоване середовище внутрішнього контролю</td></tr>
<tr><td>Управління нематеріальними активами</td><td>Дивергентне субсидіарне середовище внутрішнього контролю</td></tr>
</table>

Джерело: [28, с. 104]

Для функціонального та процесного типів управління бізнесом, що перебуває на стадіях зародження чи становлення, найбільш прийнятним є конвергентне централізоване середовище внутрішнього контролю. Термін «конвергентний» у застосуванні до внутрішнього контролю означає забезпечений згідно формально визначених інструкцій, регламентований, чітко прописаний у внутрішніх документах організації. Відповідно, дивергентне середовище більше орієнтовано на розробку сценаріїв і пошук оптимальних рішень для нестандартних, творчих, задач. На стадіях зародження і становлення галузі переважає централізоване середовище внутрішнього контролю, політика якого визначається одноосібно першим керівником або обмеженим колом вищого керівницт-

ва. Для функціонального типу управління організацією централізація рішень у сфері внутрішнього контролю поступово набуває комбінованої форми, де відповідальність частково передається нижчим управлінським ланкам.

У процесно-орієнтованих організаціях на стадіях зростання, зрілості та занепаду галузі домінує конвергентне децентралізоване середовище внутрішнього контролю, де підрозділи значною мірою визначають політику внутрішнього контролю, керуючись при цьому єдиними для всієї організації інструкціями та кодексами поведінки.

Другий елемент структури COSO – оцінка ризиків – на рівні бізнес-ідеї фокусується на ризиках фінансування (стадії зародження, становлення і зростання галузі) та ризиках конкуренції (стадії зрілості і занепаду галузі) (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Оцінка ризиків підприємства

<table>
<tr><td rowspan="2">Стадії розвитку бізнесу</td><td colspan="4">Стадії розвитку галузі</td></tr>
<tr><td>Зародження</td><td>Становлення Зростання</td><td>Зрілість</td><td>Занепад</td></tr>
<tr><td>Бізнес-ідея</td><td colspan="2">Ризики фінансування</td><td colspan="2">Ризики конкуренції</td></tr>
<tr><td>Функціональне управління</td><td rowspan="2">Ризики відповідальності</td><td rowspan="2">Ризики адаптації</td><td rowspan="4">Ризики диверсифікації</td><td rowspan="4">Ризики ліквідності</td></tr>
<tr><td>Процесне управління</td></tr>
<tr><td>Мережеве управління</td><td rowspan="2">Ризики координації</td><td>Ризики масштабування</td></tr>
<tr><td>Управління нематеріальними активами</td><td>Ризики інтелектуалізації</td></tr>
</table>

Джерело: [28, с. 105]

Будь-який бізнес-проект на перших стадіях розвитку критично залежить від обсягів фінансування, і саме ризики недоотримання коштів становлять для нього найбільшу загрозу. У випадку, коли бізнес-ідея пов’язана із входом до зрілої чи занепадаючої галузі, на перше місце виходять ризики конкуренції, пов’язані з можливістю вийти на ринок з високою конкуренцією і сталими учасниками.

Для мережевого типу управління більш характерним є дивергентне децентралізоване середовище внутрішнього контролю. Оскільки будь-яка мережа

характеризується значною варіативністю підприємств, організацій, господарських підрозділів, що входять до її складу, відповідальність за створення належного середовища внутрішнього контролю переважно віддається керівникам на місцях. У випадку компаній, що керують нематеріальними активами, делегування повноважень щодо встановлення вимог до системи внутрішнього контролю досягає рівня субсидіарності, коли рішення приймаються на максимально віддаленій від корпоративного центру відстані. Це дозволяє врахувати індивідуальну природу ноу-хау, на яких побудовано відповідні бізнеси компанії.

Організації, які належать до функціонального чи процесного типів управління, на стадії зародження стикаються, насамперед, з ризиками розподілу відповідальності. Оскільки галузь лише зароджується, ключові пріоритети господарювання та сфери відповідальності менеджерів організації ще не є чітко встановленими. Це може призводити до недосягнення поставлених організацією цілей.

На стадіях становлення та зростання галузі організації, що характеризуються функціональним і процесним типами управління, повинні, насамперед, оцінювати ризики адаптації до середовища бізнесу.

На цих стадіях організація намагається адаптуватися до діючих галузевих правил та конкуренції, створюючи ефективну, підлаштовану під ринкову кон'юнктуру, структуру управління діяльністю. Завданням менеджерів організації є відстеження можливих загроз та невідповідностей між структурою управління й елементами ринкової стратегії. Для організацій з мережевим типом управлінням на стадіях становлення та зростання галузі найбільш критичними є ризики масштабування, пов'язані з необхідністю розширення мережі, виходом на нові регіональні на міжнародні ринки, відкриттям нових філій, представництв, розбудовою дистриб'юторської мережі, створенням логістичних центрів.

Зауважимо, що на стадіях становлення та зростання організації, які спеціалізуються на управлінні нематеріальними активами, теж приділяють значну увагу ризикам масштабування, але роблять це по відношенню до портфелю брендів, яким керують. У цьому випадку у центрі уваги менеджменту організа-

ції опиняються ризики інтелектуалізації бізнесу, тобто розвитку капіталу знань та зростанню частки нематеріальних активів, що створюють вартість.

На стадії зрілості галузі організації практично всіх типів (крім тих, що перебувають на рівні бізнес-ідеї), як правило, починають диверсифікуватися. Причиною цього є призупинення приросту виробництва і продаж на основних ринках, що обумовлює перерозподіл активів, розширення продуктової лінійки, входження у ті ринкові сегменти, які раніше не вважалися пріоритетними. На стадії занепаду галузі найбільш важливим напрямом управління ризиками в організації стає управління ліквідністю, що обумовлюється потребою поступового згортання діяльності, припинення інвестування у розвиток, перепрофілювання або продажу активів.

Для забезпечення ефективного внутрішнього контролю структура COSO передбачає використання різних контрольних процедур, які передбачають перевірку фізичної наявності активів, документальний контроль, перевірку прав доступу та санкціонування тощо. Побудова цих процедур в організаціях різного типу і на різних стадіях розвитку галузі має, на наш погляд, певні відмінності (табл. 3.3). Зокрема, для організацій, що знаходяться на стадії бізнес-ідеї, основні процедури стосуватимуться контролю бізнес-проекту, тобто проектного контролю (дотримання строків та вартості виконання робіт, контроль витрат, контроль якості постачання, контроль проектно-кошторисної документації).

Таблиця 3.3

Контрольні процедури підприємства

<table>
<tr><td rowspan="2">Стадії розвитку бізнесу</td><td colspan="3">Стадії розвитку галузі</td></tr>
<tr><td>Зародження</td><td>Становлення Зростання</td><td>Зрілість Занепад</td></tr>
<tr><td>Бізнес-ідея</td><td colspan="3">Контроль бізнес-проекту</td></tr>
<tr><td>Функціональне управління</td><td rowspan="2">Контроль якості</td><td>Контроль санкціонування</td><td rowspan="2">Контроль ефективності</td></tr>
<tr><td>Процесне управління</td><td>Контроль відповідальності</td></tr>
<tr><td>Мережеве управління</td><td colspan="3">Контроль ланцюга створення вартості</td></tr>
<tr><td>Управління нематеріальними активами</td><td colspan="3">Контроль нематеріальних активів</td></tr>
</table>

Джерело: [28, с. 106]

На основі дослідження різних організацій функціонального та процесного типів управління, нами було виявлено, що на стадії зародження галузі найбільш актуальними для них є процедури контролю якості (включаючи контроль виробничих процесів), на стадіях становлення і зростання – процедури санкціонування, а на стадіях зрілості і занепаду – процедури контролю ефективності. По мірі того, як змінюються цілі організації відповідно до різних стадій розвитку галузі, змінюються і пріоритети внутрішнього контролю: якщо на стадії зародження найважливішим є забезпечення якості готового продукту з метою результативного входження та ринок, то на наступних стадіях важливішим є забезпечення виробничої і платіжної дисципліни, контроль за витратами та дотримання ключових показників ефективності.

Організації, що функціонують на засадах мережевого управління, використовують більш широкий діапазон процедур контролю, ніж інші. Це пов’язано з необхідністю контролю всього ланцюга створення цінності, який включає постачальників, дистриб’юторів, фінансових посередників, партнерів у сфері електронної торгівлі.

Свою специфіку мають контрольні процедури, що застосовуються організаціями з управління нематеріальними активами. Це перевірка належності прав інтелектуальної власності, патентний контроль, періодична оцінка вартості нематеріальних активів, контрольні процедури, пов’язані з прийняттям рішень щодо альянсів та об’єднань з партнерами (підрядниками).

Висвітлення необхідної для управління організацією інформації є неможливим без надійного функціонування відповідних інформаційних систем.

У табл. 3.4 наведені основні типи інформаційних систем для забезпечення цілей підтримки управлінських рішень та реалізації завдань внутрішнього контролю в організації. Потреби організацій, що існують на рівні бізнес-ідеї, задовольняються, як правило, інформаційними продуктами за запитом. При цьому відбувається звернення до інформаційних систем, які безпосередньо цій організації не належать (наприклад, до так званого «хмарного» програмного забезпечення і сервісів).

Таблиця 3.4

Інформаційні системи і комунікація

<table>
<tr><td rowspan="2">Стадії розвитку бізнесу</td><td colspan="4">Стадії розвитку галузі</td></tr>
<tr><td>Зародження</td><td>Становлення</td><td>Зростання</td><td>Зрілість Занепад</td></tr>
<tr><td>Бізнес-ідея</td><td colspan="4">Інформаційні продукти за запитом</td></tr>
<tr><td>Функціональне управління</td><td colspan="2" rowspan="2">Персональні та/або локальні інформаційні системи</td><td rowspan="2">Середні інтегровані інформаційні системи</td><td rowspan="2">Великі інтегровані інформаційні системи</td></tr>
<tr><td>Процесне управління</td></tr>
<tr><td>Мережеве управління</td><td rowspan="2">Середні інтегровані інформаційні системи</td><td colspan="3" rowspan="2">Великі інтегровані інформаційні системи та мережеві комунікації</td></tr>
<tr><td>Управління нематеріальними активами</td></tr>
</table>

Джерело: [28, с. 106]

Персональні або локальні інформаційні системи призначені для виконання окремих класів інформаційно-аналітичних задач за одним або декількома напрямками (наприклад, бухгалтерських облік, складське господарство тощо). Середні інтегровані системи призначені для управління виробничою чи іншою діяльністю організації та характеризується інтегрованим плануванням виробничого процесу. Облікові функції, хоча і глибоко пророблені, виконують допоміжну роль і часом неможливо виділити модуль бухгалтерського обліку, тому що інформація в бухгалтерію надходить автоматично з інших модулів.

Великі інтегровані системи відрізняються від середніх інтегрованих систем набором функціональних модулів і можливістю управління багатопрофільними групами підприємств (мережами, корпораціями, холдингами). Саме ці системи забезпечують найвищий рівень захисту даних та є найбільш пристосованими для потреб внутрішнього контролю.

Останнім елементом структури внутрішнього контролю COSO є моніторинг (табл. 3.5). Він передбачає регулярну оцінку особливостей і працездатності засобів контролю з метою внесення у них відповідних адекватних змін по мірі необхідності. Моніторинг засобів контролю виконується за допомогою постійних моніторингових дій, окремих оцінок надійності засобів (дискретних перевірок) або їх поєднання.

Таблиця 3.5

Моніторинг засобів контролю

Стадії розвитку бізнесу	Стадії розвитку галузі	
	Зародження Становлення	Зростання Зрілість Занепад
Бізнес-ідея	Моніторинг бізнес-проекту	
Функціональне управління	Дискретний моніторинг за центрами відповідальності	Безперервний моніторинг за центрами відповідальності
Процесне управління	Дискретний моніторинг за бізнес- процесами	Безперервний моніторинг за бізнес-процесами
Мережеве управління	Безперервний моніторинг за центрами відповідальності та бізнес-процесами	
Управління нематеріальними активами	Безперервний моніторинг управлінських рішень	

Джерело: [28, с. 106]

Для організацій, що перебувають на стадії бізнес-ідеї, здійснюється моніторинг бізнес-проекту. Його завданням є виявлення відхилень фактичних показників проекту від їх прогнозних значень та оцінка впливу даних відхилень на подальші етапи втілення проекту у життя.

Організації з функціональним типом управління здійснюють дискретний (стадії зародження і становлення галузі) або безперервний (всі інші стадії розвитку галузі) моніторинг за центрами відповідальності. Завданням такого моніторингу є виявлення відхилень за показниками відповідних центрів відповідальності та внесення рекомендацій з покращення стану внутрішнього контролю в організації.

Запровадження процесного управління обумовлює впровадження моніторингу бізнес-процесів (як правило, у реальному часі) та з погляду важливих для бізнесу показників (затримки у бізнес-процесах, упущена вигода тощо). Моніторинг бізнес-процесів також може набувати, залежно від стадії розвитку галузі, дискретної чи безперервної форми.

Організації з мережевим типом управління можуть поєднувати підходи, властиві для функціонального і процесного типів управління.

Система моніторингу засобів внутрішнього контролю у мережевих структурах забезпечує відслідковування відхилень як за центрами відповідальності,

так і за бізнес-процесами, виявляючи слабкі ділянки і надаючи відповідні рекомендації вищим органам управління організацією.

Компанії, що управляють нематеріальними активами, зосереджені, насамперед, на моніторингу прийнятих управлінських рішень, пов'язаних з управлінням вартістю брендів, ноу-хау та інших нематеріальних активів.

Формалізація мета-стратегій розвитку систем внутрішнього контролю є основою для його раціональної організації та забезпечення відповідності контрольних дій вимогам зацікавлених сторін. Внутрішній контроль не тільки входить до обов'язкового переліку функцій управління компанією, але й виконує низку завдань із забезпечення ефективного ведення бізнесу та недопущення небажаних відхилень у реалізації стратегічних планів керівництва. Результативність внутрішнього контролю вимірюється через його здатність вирішувати поставлені завдання та захищати компанію від ризиків, а ефективність – через співвідношення результату та використаних для його досягнення ресурсів.

Запропонована нами методика формування системи внутрішнього контролю через виявлення найбільш відповідних мета-стратегій дає змогу досягнути необхідного результату оптимальним шляхом. Зокрема, будова кожного елементу внутрішнього контролю (за структурою COSO) передбачає врахування відповідних стадій розвитку галузі та бізнесу, що, у свою чергу, дозволяє вибрати найбільш результативні та ефективні прийоми внутрішнього контролю, раціонально розподілити ресурси та забезпечити відповідність внутрішнього контролю стратегії організації.

3.2. Удосконалення обліку та аудиторського контролю фінансових результатів

Фактично система внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту формують контрольне середовище суб'єкта господарювання. Багато визначень терміна «контрольна середовище» з якоїсь причини містять вказівки, що це щось на зразок «позиції, обізнаності та дій представників власника і керівництва ...».

Основні відмінності між внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем згруповані на рис. 3.2.

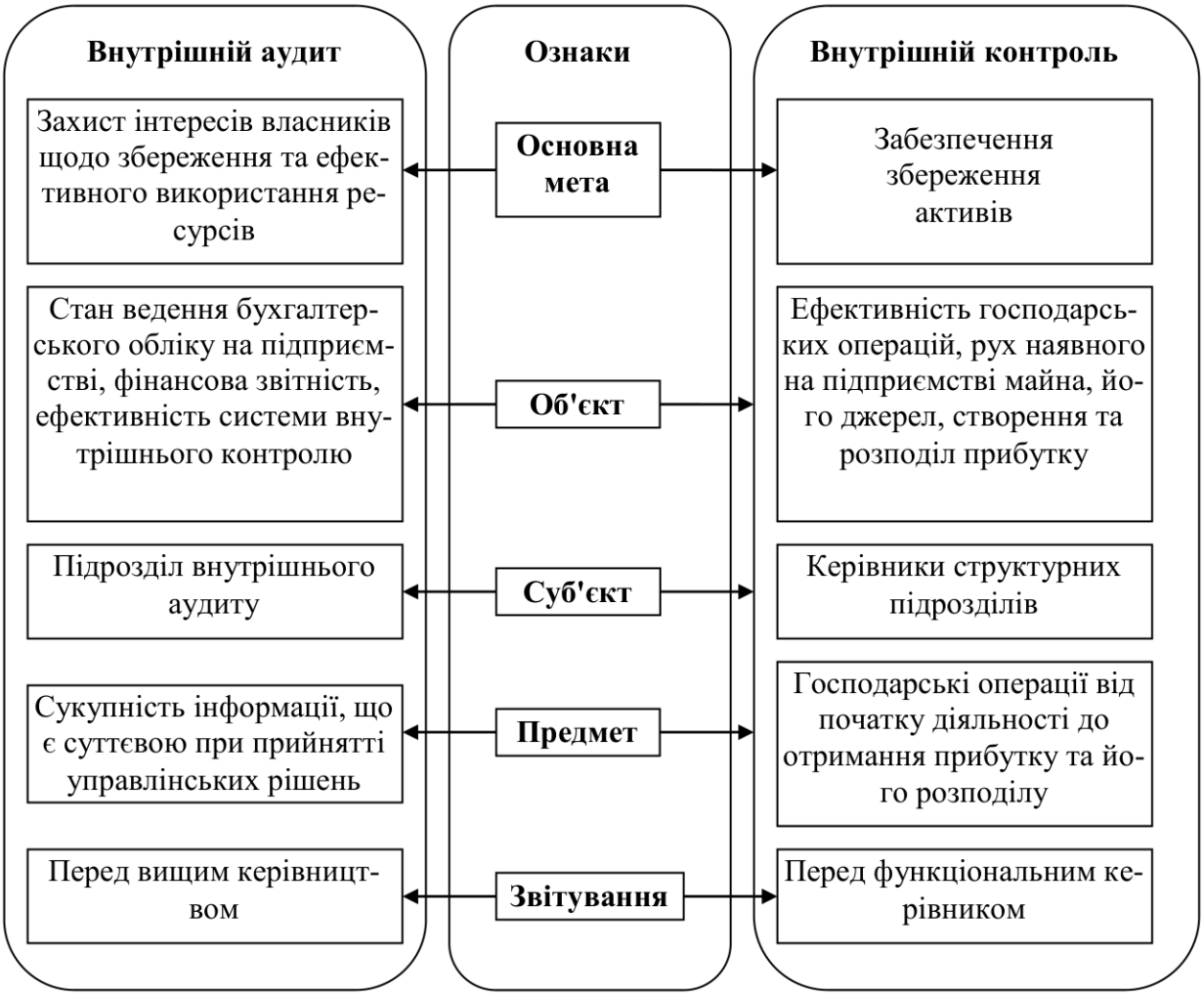


Рис. 3.2. Відмінності між процесами внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

Джерело: [53, с. 183]

На нашу думку контрольне середовище – це результат наявності та діяльності системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту та ефект, який виникає від взаємоузгоджених дій цих систем, що можливо лише при дотриманні певних принципів, які сприятимуть підвищенню якості контрольного процесу. При цьому, вважаємо за доцільне виділяти окремо методологічні принципи внутрішнього аудиту як галузі знань та організаційні принципи внутрішнього аудиту як виду професійної діяльності (рис. 3.3).

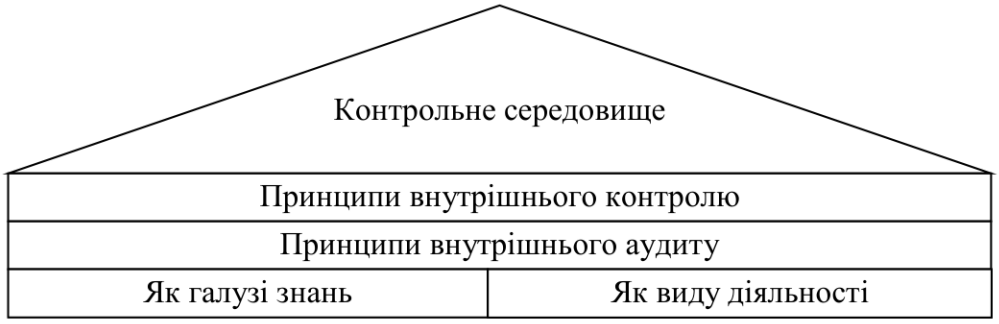


Рис. 3.3. Ієрархія принципів внутрішнього аудиту в контрольному середовищі суб'єкта господарювання

Джерело: [53, с. 184]

Запропоновані нами принципи внутрішнього аудиту, як методологічні, так і організаційні, мають економічні чи соціальні, а в деяких випадках і соціально-економічні наслідки впливу на результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту чи суб'єкта господарювання взагалі. При цьому, при дотриманні визначених принципів внутрішнього аудиту, економічний вплив проявляється в підвищенні значень найважливіших, визначальних економічних показників господарської діяльності, які охоплюють усі сфери функціонування суб'єкта господарювання: виробництво, реалізацію, закупівлю сировини, матеріалів і товарів, фінанси, запаси товарів і матеріалів, робочу силу, прибуток, обсяги капіталів.

Соціальні наслідки впливу будуть проявлятися в тому, що ефективна діяльність підрозділу внутрішнього аудиту буде підтримувати довгострокове зобов'язання суб'єкта господарювання щодо етичного ведення бізнесу та сприяння сталому розвитку підприємства, громади і суспільства загалом. Розглянемо можливі економічні, соціальні та соціально-економічні наслідки впливу запропонованих принципів внутрішнього аудиту.

Дотримання методологічного принципу внутрішнього аудиту – глибоке розуміння (для вищого керівництва) буде мати соціально-економічні наслідки впливу. Соціальний вплив буде проявлятися в визначенні місії підрозділу внутрішнього аудиту в діяльності суб'єкта господарювання вищим керівництвом,

формуванні довіри управлінського персоналу до його діяльності, визначенні його місця в середовищі підприємства. Економічний вплив буде проявлятися за рахунок перетворення функції контролю в реальний інструмент управління та створення на підприємстві спеціального механізму «спостереження» за її реалізацією. Принцип глибокого розуміння (для внутрішнього аудитора) матиме економічні наслідки впливу, оскільки його дотримання дозволить максимально виявляти помилки та пропуски в обліку для об'єктів, що перевіряються, прогнозувати позитивні та негативні наслідки впливу зовнішніх і внутрішніх чинників на процес перевірки, що дозволить максимально ефективно розподіляти трудові та фінансові ресурси при проведенні внутрішнього аудиту.

Дотримання принципу ефективності внутрішнього аудиту матиме економічний вплив, який буде проявлятися за рахунок визначення в процесі перевірок правомірності використання коштів для реалізації запланованих цілей діяльності та встановлення факторів, які цьому перешкоджають, визначення результативності діяльності підприємства та підрозділу внутрішнього аудиту. Принцип самоефективності матиме соціальний вплив на внутрішній аудит. А. Бандура зазначав, що завзятість і рівень зусиль опосередковують взаємозв'язок між самоефективністю і ефективністю. Під самоефективністю розуміється суб'єктивний погляд індивіда на власні здібності, що впливає на особисті дії, мотивацію, наполегливість в досягненні цілей. Оскільки внутрішній аудитор надає послуги, в основі яких лежать знання і досвід роботи з людськими ресурсами, то мотивація і здатність аудитора досягати мети є його найважливішими якостями.

Соціальні наслідки самоефективності будуть проявлятися в посиленні мотивації і впевненості внутрішніх аудиторів, підвищенні продуктивності їх роботи та ініціативності, необхідних для досягнення мети та прийняття важливих рішень, що, в свою чергу, позитивно впливатиме на якість внутрішнього аудиту.

В системі внутрішнього аудиту принцип транспарентності ми пропонуємо використовувати по відношенню до аудиторського висновку, що матиме

соціальні наслідки впливу, оскільки при його наданні зацікавленим користувачам буде підтверджувати високий рівень відповідальності суб'єкта господарювання, не залежно від того, буде він позитивним чи негативним. Адже той факт, що вище керівництво не приховує недоліки діяльності чи облікові помилки може як негативно вплинути на відношення до діяльності підприємства стейкхолдерів, так і позитивно, підвищивши рівень довіри до нього.

Дещо іншого змісту ніж в бухгалтерському обліку пропонуємо надати організаційному принципу внутрішнього аудиту – обачності, дотримання чи недоотримання якого буде викликати двосторонні соціально-економічні наслідки впливу. Економічні наслідки можуть виникати при недотриманні цього принципу працівниками підрозділу внутрішнього аудиту, що може негативно вплинути на діяльність підприємства через невчасне нівелювання ризикових господарських операцій чи взагалі накладанні штрафних санкцій контролюючими органами внаслідок недоотримання законів в процесі аудиторських перевірок чи взагалі в господарській діяльності. Дотримання цього принципу матиме позитивні соціальні наслідки, оскільки підвищить рівень довіри управлінського персоналу всіх рівнів щодо якості та правильності аудиторських перевірок, та відповідно, до діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

Принцип економічності спрямований на отримання економічного ефекту внаслідок раціонального розподілу та використання фінансових, інформаційних, трудових та інших ресурсів задіяних як для утримання підрозділу внутрішнього аудиту так і для проведення аудиторських перевірок. Комунікативність як принцип внутрішнього аудиту матиме соціальний ефект, який розкривається у характеристиках спілкування внутрішніх аудиторів, формуванні і зміні сфери, властивостей їх контактів з різними закладами, організаціями, інститутами, які мають вплив на діяльність суб'єкта господарювання, а також між собою та працівниками інших структурних підрозділів.

Зовнішнє середовище, яке впливає на діяльність будь-якого суб'єкта господарювання характеризується нестабільністю і мінливістю, що викликано впливом та коливаннями рівня різного виду ризиків. З фундаментальної точки

зору в основі системи внутрішнього аудиту підприємства лежить вибір оптимальної пропорції між контролем і ризиком. При цьому оптимум практично завжди індивідуальний, а вибір оптимальної пропорції часто здійснюється не усвідомлено, тому дотримання принципу перманентності дозволить внутрішньому аудитору зробити процес вибору більш обґрунтованим, постійно утримувати ризик під контролем, що матиме позитивні економічні наслідки впливу.

Підвищуватиме соціальні наслідки впливу внутрішнього аудиту принцип персоналізації відповідальності, який спрямований на мінімізацію конфліктних ситуацій між внутрішніми аудиторами через чітке визначення їх функціональних та посадових обов'язків, закріплення у внутрішніх регламентах їх майнової та іншої відповідальності, визначення одноосібних посадових обов'язків та функцій всього підрозділу. Підвищуватиме економічний ефект діяльності підрозділу внутрішнього аудиту дотримання принципу технологічної досконалості, адже застосування сучасних інформаційних технологій сприятиме підвищенню оперативності аудиторських перевірок і, відповідно, зменшенню фінансових та трудових витрат на їх проведення. Такий же економічний ефект буде мати дотримання принципу уніфікованості при проведенні внутрішнього аудиту, а досягатиметься він шляхом розробки відповідних регламентних положень, планів, програм та тестів, адаптованих до специфічних об'єктів перевірок, робочої аудиторської документації, яка може бути оформлена у вигляді електронних стандартних форм і таблиць. Це сприятиме підвищенню ефективності діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, оскільки аудитори більше часу будуть витрачати на саму перевірку та розробку рекомендацій управлінському персоналу структурних підрозділів та вищому керівництву, а не на процес розробки робочих документів.

Висновок до розділу 3.

Завершуючи розділ, слід підкреслити, що стратегія формування внутрішнього контролю та удосконалення обліку та аудиторського контролю фінансових результатів є критичними аспектами для забезпечення стійкості та успішного розвитку підприємства.

Стратегія формування внутрішнього контролю повинна відповідати стратегічним цілям підприємства та враховувати його специфіку та галузь. Ця стратегія має бути націленою на мінімізацію ризиків, оптимізацію процесів, забезпечення точності та достовірності фінансової звітності.

Удосконалення обліку та аудиторського контролю фінансових результатів передбачає впровадження сучасних методик обліку, створення надійної системи контролю, а також забезпечення відповідності міжнародним стандартам та вимогам.

Зрозуміло, що впровадження цих стратегічних аспектів вимагає значних зусиль та ресурсів, проте воно є критично важливим для забезпечення довгострокової стійкості та успіху підприємства в умовах сучасного бізнес-середовища. Відповідна стратегія та удосконалені процедури контролю є ключовими факторами для впровадження ефективного внутрішнього контролю та забезпечення фінансової стійкості підприємства.

Успішна стратегія формування внутрішнього контролю на підприємстві передбачає не лише впровадження ефективних систем та процедур, а й залучення всіх рівнів управління та співробітників до реалізації цієї стратегії. Це вимагає створення відповідного корпоративного середовища, яке сприятиме залученню та мотивації персоналу для активної участі в процесах контролю та аудиту. Удосконалення обліку та аудиторського контролю фінансових результатів також включає в себе застосування передових технологій у галузі фінансового управління, вдосконалення системи внутрішнього аудиту та забезпечення відповідності стандартам та нормативним вимогам.

РОЗДІЛ 4
ПЕРСОНАЛІЗОВАНИЙ ПІДХІД ДО СТУДЕНТІВ ПІД ЧАС ДИСТАНЦІЙНОГО НАВЧАННЯ

4.1. Організація індивидуального підходу до студентів в умовах дистанційного навчання

Сучасний період розвитку характеризується радикальними змінами, викликаними глобалізацією і побудовою інформаційного суспільства. Ця тенденція призводить до зміни парадигми освіти, переходу від «освіти на все життя» до «освіти впродовж всього життя» і розвитку цілої індустрії освітніх послуг, об'єднаних під загальною назвою «дистанційна освітня модель». Як і в традиційній освіті, якість і ефективність освітнього процесу в умовах дистанційного навчання багато в чому залежать від викладача, а більш точно від організації відповідної системи супроводу студента. В науковій літературі система супроводу дистанційного навчання розглядається як сукупність взаємопов'язаних дій викладача, що реалізується в багатьох формах і методах, і забезпечує кваліфіковану допомогу та сприяння студенту на протязі всього навчального процесу.

Ознайомлення з філософською (А.Н. Авер'янов, В.Г. Афанасьєв, П.С. Анохін, Н.В. Піддубний) та психологічною (М.І. Губанова, Л.Г. Таріта, Е.І. Казакова, М.Р. Битянова) літературою, а також роботами в області дистанційного навчання (В.И. Овсянников, А.В. Густирь, А.А. Андреєв, С.А. Щенніков, В.П. Ігнатьєв) дозволило виокремити в системі супроводу дистанційної освіти певні проблеми.

Перш ніж описувати технологію організації індивідуального підходу до студента, необхідно визначитися, що таке індивідуалізація навчання. Так, «Педагогічна енциклопедія» трактує індивідуалізацію як «...організацію навчального процесу, при якій вибір способів, прийомів, темпу навчання враховує індивідуальні відмінності студентів, рівень розвитку їх здібностей до навчан-

ня». Схоже визначення дає Н.В. Бордовська, яка розглядає індивідуалізацію як «урахування і розвиток індивідуальних особливостей студентів в усіх формах взаємодії з ними в процесі навчання і виховання». І.Є. Унт уточнює, що індивідуалізація не може бути абсолютною, вона завжди відносна і відбувається з урахуванням індивідуальних особливостей кожного студента.

У зарубіжній педагогічній літературі також можна зустріти різні трактування поняття «індивідуалізація». В США, наприклад, під індивідуалізацією розуміють будь-які форми організації навчального процесу – від мінімального урахування особових якостей студентів при груповому навчанні до повністю незалежного навчання з варіюванням темпів, змісту і застосовуваних методів навчання. У французькій педагогіці під індивідуалізацією розуміється, передусім, вдосконалення організації процесу самостійної роботи слухачів відповідно до їх індивідуальних особливостей.

Аналіз існуючих точок зору дозволяє стверджувати, що під індивідуальним підходом до студента можна вважати застосування сукупності методів, засобів, технологій навчання, які відповідають індивідуальним особливостям тих, хто навчається, з метою забезпечення навчальної діяльності студента на рівні його потенційних можливостей з урахуванням цілей навчання. Пошуки індивідуалізації освіти призвели до вироблення концепції «відкритого навчання». Воно є специфічною формою організації навчальної діяльності, при якій декілька педагогів працюють одночасно з великою кількістю слухачів, об'єднаних в невеликі групи. Природним продовженням ідеї «відкритого навчання» стало модульне навчання, при якому навчальна дисципліна поділяється на сукупність модулів, кожна з яких вивчається студентом у власному темпі. Студент не обмежений в залученні додаткових матеріалів і джерел при вивченні модуля.

Узагальнюючи описані вище методи, можна відмітити, що індивідуалізація навчання зазвичай йде в декількох напрямах:

1) використання диференційованого підходу до типових індивідуальних відмінностей студентів відбувається по мірі готовності до оволодіння навчаль-

ною дисципліною. Під таким диференційованим підходом доцільно розуміти не лише поділ студентів на групи за успішністю, але і брати до уваги характеристики студентів, що відносяться до їх здатності мислити і запам'ятовувати, здібностей до інтелектуальної і пізнавальної діяльності;

2) диференціація змісту навчального предмета, наявність декількох навчальних посібників по дисципліні. Ці посібники повинні мати загальну основу, відповідати вимогам Державних освітніх стандартів. Відмінності можуть полягати в способах викладу матеріалу, представленні додаткових матеріалів і наборі контрольних завдань і завдань для самостійної роботи;

3) диференціація форм і способів організації навчального процесу: переважно лекційно-фронтальна форма; переважно групова робота; переважне виконання індивідуальних завдань; орієнтація студентів на науково-дослідну або практичну діяльність тощо;

4) можливість вибору індивідуальної освітньої траєкторії і змісту навчання: самостійне визначення послідовності вивчення дисциплін, вибір факультативних дисциплін, вибір викладача-лектора по конкретній дисципліні. Зазначені напрями індивідуалізації в наші дні застосовуються переважно при традиційних формах навчання – очній і заочній.

Аналіз стану форм навчання дозволяє виокремити умови, які позитивно вплинули на становлення освіти в Україні: соціально-економічний, політичний розвиток країни; розвиток мережі вищих навчальних закладів; формування юридичної основи освіти; визнання еквівалентності дипломів заочної і очної форм навчання; установлення системи пільг для студентів-заочників; наукове обґрунтування функціонування системи заочної освіти, запровадження заочної аспірантури. Разом з тим, необхідно відмітити фактори негативного впливу на становлення системи освіти в минулому: основними засобами цієї системи залишались друковані дидактичні матеріали; низький рівень розвитку поштових комунікацій, які утруднювали забезпечення зворотного зв’язку, інтерактивності між викладачами і студентами; недосконаліть навчальних планів і програм; недостатня забезпеченість підручниками та навчальнометодичними

посібниками; недостатні навички самостійної роботи; слабка підготовка частини студентів.

Сучасний етап розвитку суспільства характеризується швидким проникненням засобів інформатики в усі сфери діяльності його громадян. Особливу значущість і цінність досягнення інформатики набувають в освітній діяльності. Дистанційне навчання створює можливості для організації сучасного навчального процесу, надаючи можливість роз'яснення навчального матеріалу викладачем, можливість спілкування з слухачами впродовж усього періо ду навчання, проведення обговорень, виконання спільних завдань, у тому числі контрольного характеру.

Така універсальність дистанційної освіти обумовлює актуальність і привабливість цього методу для впровадження у вищому навчальному закладі. Значення дистанційної освіти посилюється тим, що воно дозволяє суттєво розширити аудиторію тих, хто навчається, залучаючи студентів, які мешкають у віддалених районах і не мають можливості регулярно відвідувати аудиторні заняття. В умовах дистанційної освіти на зміну зазначеним напрямам індивідуалізації повинні прийти нові, особливі форми.

При дистанційному навчанні важливо зрозуміти що саме спонукає студента вчитися – природна допитливість, життєва необхідність чи прагнення підвищити свою цінність на ринку праці. Залежно від того, яке прагнення переважає, ті або інші педагогічні дії будуть більш менш успішними. Вочевидь, що деякі з наведених вище підходів до індивідуалізації можна використати і при організації дистанційного навчання. Головною відмінністю дистанційного навчання від традиційних форм у цьому випадку є складність в організації обміну інформацією і наявність суттєвого тимчасового лагу між проведенням експерименту по диференціації студентів за будь-якою ознакою і отриманням реакції у відповідь.

При очному навчанні досвідчений викладач вже в ході першого зайняття може отримати уявлення про те, з яких неформальних груп складається потік студентів, яку форму передачі знань слід використати, який рівень підготовки

по базових дисциплінах демонструють студенти і т. д. При дистанційному ж навчанні отримання навіть цієї нехитрої інформації вимагає істотно більшого часу. Обмін інформацією між викладачами і студентами, який при традиційному навчанні відбувається сам собою в ході неформальних зустрічей, при дистанційному навчанні вимагає спеціальних зусиль. На наш погляд, головною проблемою при організації індивідуального підходу до студентів в умовах дистанційного навчання є накопичення банку даних по кожному студенту, складання портрета студента. Якщо викладач матиме цю базову інформацію, йому буде нескладно підібрати інструменти впливу на кожного студента окремо. Можливість поміркувати, відсутність необхідності негайної реакції, дозволяють викладачеві вирішувати цю задачу більш ефективно. Таким чином, впродовж перших 2-3 семестрів навчання (якщо ми говоримо про повний курс навчання, а не про перепідготовку або підвищення кваліфікації) має бути створений банк даних по кожному студенту, свого роду профіль того, хто навчається.

Основні параметри цього профілю:

1. Декларована мотивація до здобуття освіти (за результатами заповнення анкет і співбесід при вступі студента до навчального закладу; можливе проведення повторних співбесід у ході навчання);

2. Ступінь активності студента на форумі освітньої установи, поведінка на форумі (викладення власних ідей, обговорення ідей інших учасників, виключно відповіді на питання викладачів, неформальне спілкування), кількість покарань за порушення правил форуму, яким надається перевага;

3. Міра ритмічності у виконанні поточних завдань (для оцінки цього параметра можна розраховувати ряд показників – доля завдань, виконаних в строк; середній час запізнення; рівномірність розподілу затримок у виконанні завдань і т. д.);

4. Успішність виконання завдань, які вимагають різних навичок:

a. навичок пошуку інформації;

b. навичок аналізу інформації;

c. навичок синтезу інформації;

d. навичок викладу інформації; e. навичок організації групової роботи;

f. художніх навичок;

g. інших навичок, залежно від профілю навчального закладу;

5. Коректність у спілкуванні, здатність висловлювати зважену думку, доводити свою правоту;

6. Час доби, впродовж якого студент найактивніше виконує завдання і спілкується на форумі;

7. Ступінь поваги до думки викладачів і студентів старших курсів (студент схильний переважно до того, що йде за авторитетом або до заперечення авторитетної думки);

8. Орієнтація студента переважно на практичну діяльність або на вивчення і побудову теоретичних моделей;

9. Інші характеристики, залежно від специфіки навчального закладу, контингенту тих, що навчаються і кількості технічних засобів і персоналу, відповідального за складання профілю студента.

У подальшому дані профілю студента можуть бути використані в декількох напрямах:

-формування гнучких робочих груп із студентів, що мають схожі характеристики. Можливе додавання в однорідну групу одного або двох студентів з діаметрально протилежними характеристиками, для того, щоби виробити навичку спільної діяльності з різними людьми;

-при наявності розробленої моделі фахівця проводиться аналіз параметрів, за якими студент відповідає, а за якими не відповідає цій моделі.

Далі розробляється програма «реабілітації» недостатньо розвинених характерис тик через виконання вправ і завдань, які все більше ускладнюються;

-при розробці навчальних матеріалів беруться до уваги найбільш типові характеристики студентів цієї спеціальності;

- вивчаючи завдання, які виконуються студентом, можна визначити, на які стимули він найяскравіше реагує, виявити цикли мотивованості впродовж навчального року або семестру. Зібрана інформація буде корисна для управ-

ління мотивацією студента до навчання; -складання у кінці навчального року або семестру свого роду портретів студентів, щоби полегшити роботу викладачів, які працюватимуть як з тими, що навчаються зараз, так і з тими, що навчатимуться в наступних періодах; -використання даних про студентів при побудові стосунків з їх майбутніми працедавцями.

Зараз виробництву потрібні працівники, смислоутворюючим мотивом поведінки яких є розумне поєднання інтересу до самої роботи і її оплати, а звідси – інтерес до постійного підвищення кваліфікації, якості своєї праці, від якої і повинна залежати оплата. В системі організації дистанційної освіти є проблеми, що вимагають вирішення: залежність системи від місця і часу через фіксовані терміни проведення модульного контролю засвоєння матеріалу, екзаменаційних сесій; уповільнення взаємодії, обміну повідомленнями між студентами і викладачами у зв'язку з відсутністю у частини студентів необхідної для зв'язку техніки; неякісного телефонного зв'язку з віддаленими сільскими районами, а також високою вартістю його послуг; пред'явлення занижених вимог до студентів, що у подальшому позначиться на якості підготовки випускників вищої кваліфікації; недостатнє забезпечення навчально-методичними посібниками, підручниками.

В цій ситуації, на нашу думку, для навчального закладу критично важливим є знайти індивідуальний підхід до кожного студента. Пропонована нами модель створення бази даних по кожному студенту дозволяє викладачу в динаміці відстежувати розвиток тих, хто навчається і при необхідності вносити корективи до освітнього процесу. Таким чином, впровадження дистанційного навчання студентів наглядно демонструє еволюцію змісту і форм організації взаємодії між викладачами і студентами.

4.2. Опорний конспект лекції на тему: «Теоретичні основи створення й функціонування системи внутрішнього аудиту» для опрацювання студентів

Тема лекції: «Теоретичні основи створення й функціонування системи внутрішнього аудиту»

План

1. Загальні вимоги та принципи організації функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві.
2. Функції та обов'язки служби внутрішнього аудиту.
3. Підходи до реалізації функції внутрішнього аудиту.
4. Цілі, завдання та організаційно-структурні форми служби внутрішнього аудиту.
5. Положення про службу внутрішнього аудиту.

1 Загальні вимоги до організації функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві

Внутрішній аудит – це скоріше функція, ніж конкретна служба або виконавці, та є однією із складових частин внутрішнього контролю, одним з найбільш ефективних, але і найбільш дорогих засобів внутрішнього контролю. Внутрішній аудит організаційно призначений для обслуговування інтересів різних груп споживачів (користувачів) його інформацією: як керівництва, так і власників підприємства. Внутрішній аудит, який здійснюється, на відміну від зовнішнього, працівниками підприємства, призначений для внутрішньогосподарського контролю фінансового стану, джерел витрат, діагностування системи управління, виявлення резервів і забезпечення адміністрації рекомендаціями щодо підвищення ефективності діяльності організації.

Служба внутрішнього аудиту (СВА) аналізує звітність підприємства, визначає напрямок його майбутнього розвитку і допомагає керівництву прий-

мати ті чи інші рішення. Оскільки внутрішній аудит один із способів контролю за ефективністю діяльності ланок структури економічного суб'єкта, а діяльність СВА має для керівництва і власників економічного суб'єкта інформаційне і консультаційне значення, та покликана сприяти оптимізації діяльності економічного суб'єкта і виконання обов'язків його керівництва. Служба внутрішнього аудиту повинна працювати на підставі положення (Регламенту), затвердженого вищим керівництвом, власниками, їм же поставляє інформацію. Правильна організація СВА неможлива без здійснення цілого комплексу програм – в їх числі забезпечення наступних умов: – розробка проєктів організації внутрішнього аудиту для підприємств з чітким встановленням функцій, порядку взаємодії з іншими органами управління і виробничими підрозділами, статусу внутрішнього аудитора, його обов'язків, відповідальності і прав; – визначення кваліфікаційних вимог до посади внутрішнього аудитора; – розробка і встановлення порядку введення стандартів, норм, посібників для діяльності внутрішніх аудиторів; – розробка програм підготовки та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів, створення навчальних посібників і організація навчання; – прогноз потреби в кадрах внутрішніх аудиторів; – створення професійних центрів внутрішніх аудиторів на принципах самоорганізації.

Вимоги, що висуваються до служби внутрішнього аудиту:

1. Обмеження інтересів. Необхідно створювати спеціальні умови, за будь-які відхилення ставлять будь-якого працівника або підрозділ організації в невигідне становище і спонукають їх до регулювання «вузьких місць».

2. Недопущення концентрації прав первинного контролю в руках однієї особи. Зосередження первинного контролю в одних руках може призвести до недостовірного обліку в інтересах цієї особи.

3. Зацікавленості адміністрації. Функціонування системи внутрішнього аудиту не може бути ефективним без чесності, належної зацікавленості та участі посадових осіб управління.

4. Прийнятності (придатності) методології внутрішнього контролю. Кон-

трольні цілі та завдання, що ставляться перед центрами відповідальності, крім того, повинні бути раціональними необхідно доцільний розподіл контрольних функцій. Програми внутрішнього аудиту та застосовувані методи повинні бути доцільними.

5. Безперервності розвитку та вдосконалення. З часом навіть найпрогресивніші методи управління застарівають. Система внутрішнього контролю повинна бути побудована так, щоб можна було гнучко її «налаштовувати» на рішення нових завдань, що виникають внаслідок зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування організації, і забезпечити можливість її розширення та модернізації.

6. Пріоритетності. Абсолютний контроль над звичайними незначними операціями (наприклад дрібними витратами) не має сенсу й тільки відволікає сили від більш важливих завдань. Але якщо вище керівництво вважає, що будь-які області діяльності організації мають стратегічне значення, то в кожній такій області обов'язково повинен бути налагоджений контроль, навіть якщо ця область з працею піддається виміру по принципом «витрати-ефект».

7. Виняток непотрібних етапів (кроків, процедур) в проведенні контролю. Контроль необхідно організовувати раціонально, так як це часто пов'язане з додатковими витратами праці і коштів.

8. Одиничної відповідальності. кожна окрема контрольна функція повинна бути закріплена тільки за одним центром відповідальності. Щоб уникнути безвідповідальності неприпустимо закріплення окремої функції за двома або кількома центрами відповідальності. Але закріплення декількох контрольних функцій за одним центром відповідальності цілком допустимо. Наприклад, окремої контрольної функцією головного бухгалтера є контроль здійснюваних господарських операцій на предмет їх відповідності законодавству. Він же повинен нести відповідальність за не доведення до керівництва інформації про порушеннях. Контрольна функція внутрішнього аудитора в цьому випадку – здійснення перевірки на предмет якості виконання бухгалтером своєї контрольної функції. Аудитор оцінює і законність відображених операцій, але

відповідальність він повинен нести за не виявлення негативних операцій, відображених бухгалтером. Дана вимога не поширюється на ситуації, коли з метою уникнення помилок і зловживань окремих посадових осіб (центрів відповідальності) приймається колегіальне рішення (наприклад, прийняття рішень по збутової політики).

9. Потенційного функціонального заміщення. Тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю не повинно переривати контрольні процедури. Для цього кожен внутрішній контролер повинен вміти виконувати контрольну роботу вищого, нижчестоящого і одного–двох працівників свого рівня, щоб уникнути втрати адекватної зв'язку з об'єктом контролю за час їх вибуття. Даний принцип поширюється і на центри відповідальності.

10. Регламентації. Ефективність функціонування системи внутрішнього аудиту прямо пов'язана з тим, наскільки підпорядкована регламенту контрольна діяльність в організації. Наскільки діяльність підпорядкована чіткому регламенту – настільки можна очікувати від неї успіху. Звичайно, все передбачити неможливо; доводиться приймати рішення в умовах невизначеності, але там, де це можливо, необхідно формально встановити правила, що регулюють порядок діяльності.

Ключова умова успішного функціонування системи внутрішнього аудиту в компанії – це дотримання таких принципів організації внутрішнього аудиту:

1) принцип відповідальності (кожен внутрішній аудитор (як суб'єкт внутрішнього контролю), що працює в організації, за неналежне виконання контрольних функцій повинен нести економічну, адміністративну та дисциплінарну відповідальність);

2) принцип збалансованості (аудитору не можна наказувати контрольні функції, не забезпечені засобами для їх виконання; не повинно бути засобів, які не пов'язаних тією чи іншою функцією);

3) принцип своєчасного повідомлення про відхилення (інформація про відхилення повинна бути представлена особам, уповноваженим приймати рішення з відповідних відхилень, у максимально короткі терміни);

4) принцип відповідності контролювальної та контрольованої систем (ступінь складності системи внутрішнього аудиту повинна відповідати ступеню складності підконтрольної системи);

5) принцип комплексності (об'єкти різного типу повинні бути охоплені адекватним внутрішнім аудитом; не можна домогтися загальної ефективності, зосередивши аудит тільки над порівняно вузьким колом об'єктів);

6) принцип поділу обов'язків (функції між службовцями розподіляються в такий спосіб, щоб за однією людиною не були закріплені одночасно такі функції: санкціонування операцій з певними активами, реєстрація даних операцій, забезпечення збереження активів, здійснення їх інвентаризації);

7) принцип дозволу та схвалення (має бути забезпечено формальний дозвіл та схвалення всіх фінансово-господарських операцій відповідальними офіційними особами в межах їх повноважень); Усі перелічені вище принципи взаємопов'язані, порядок їх поєднання залежить від конкретних обставин.

2 Функції та обов'язки служби внутрішнього аудиту

Під загальною функцією внутрішніх аудиторів слід розуміти: а) оцінку адекватності систем контролю – здійснення перевірок ланок управління (контролю), надання обґрунтованих пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і рекомендацій щодо підвищення ефективності управління; б) оцінку ефективності діяльності – здійснення експертних оцінок різних сторін функціонування організації та надання обґрунтованих пропозицій щодо їх вдосконалення. Діяльність внутрішніх аудиторів для органів управління організацією має інформаційне та консультаційне значення.

Укрупнено функції служби внутрішнього аудиту можна розділити: – на контрольні;

– інформаційно-аналітичні;

– методологічні;

– консультаційні.

Участь СВА в розробці методик обліку, їх аналізі на предмет відповідності бухгалтерського або податкового законодавства, аналіз ефектив-

ності системи управлінського обліку, тарифної політики, розробка рекомендацій і заходів щодо усунення виявлених недоліків та підвищення ефективності управління становлять методологічну та консультаційну діяльність СВА. Перелічені функції закріплюються в Положенні про діяльності СВА.

Обов'язки осіб, які здійснюють внутрішній аудит, полягають у такому:

– визначати відповідність дій та операцій, здійснюваних правлінням і адміністративно-управлінським персоналом вимогам чинного законодавства України та рішень вищого органу управління, які визначають основні напрямки діяльності та стратегію розвитку організації;

– забезпечити контроль за дотриманням співробітниками встановленого документообігу, процедур проведення операцій, функцій і повноважень, згідно зпокладеними на них обов'язками.

– рекомендувати керівництву організації приймати рішення стосовно забезпечення недопущення дій, результатом яких може стати порушення чинного законодавства; – розробляти рекомендації та вказівки щодо усунення виявлених порушень, поліпшення системи внутрішнього контролю;

– забезпечити збереження й повернення отриманих для перевірки документів; – щорічно звітує перед вищим органом управління у виконану роботу (терміни звітності контролюючого органу встановлюються статутом або загальними зборами).

3 Підходи до реалізації функції внутрішнього аудиту

Функція внутрішнього аудиту може бути реалізована кількома способами. Можна виділити три основні підходи до реалізації функції внутрішнього аудиту:

– створення служби внутрішнього аудиту

– компанія володіє необхідними можливостями (зокрема тимчасовими) для реалізації функції внутрішнього аудиту в межах самої компанії,

– аутсорсинг – виконання функції внутрішнього аудиту повністю передається спеціалізованої компанії (зовнішньому консультанту),

– косорсинг – служба внутрішнього аудиту створюється в межах ком-

панії; до виконання аудиторських завдань також залучаються експерти спеціалізованої компанії (зовнішнього консультанта), що володіють відповідними знаннями та досвідом.

Створення служби внутрішнього аудиту в компанії володіє має такі переваги:

– співробітники компанії знайомі з внутрішньою організацією компанії та галузевими особливостями бізнесу;

– коли аудиторські завдання виконують співробітники компанії, отримані навички й досвід залишаються всередині компанії;

– керівництво компанії може використовувати внутрішній аудит як «Майданчик» для професійного зростання та кар'єрного розвитку майбутніх управлінських кадрів. Потенційні переваги використання аутсорсингу й косорсингу включають:

– можливість використовувати послуги експертів у різних областях;

– доступ до високопрофесійним аудиторським кадрам;

– гнучкість в питанні використання або залучення аудиторських ресурсів;

– доступ до передових технологій і методик проведення внутрішніх аудитів.

4 Цілі, завдання та організаційно-структурні форми служби внутрішнього аудиту

Цілі і завдання служби визначаються основними замовниками спільно з керівником служби внутрішнього аудиту та відображають побажання замовників щодо ролі служби внутрішнього аудиту в діяльності організації. Роль служби внутрішнього аудиту полягає в забезпеченні своїх замовників об'єктивною інформацією і результатами оцінки стану систем і процесів в організації і вироблення відповідних рекомендацій. За загальноприйнятим визначенням спільним завданням внутрішнього аудиту є допомога організації в ефективному виконанні своїх обов'язків і призначень.

Основні завдання, які повинен виконувати внутрішній аудит:

– контроль достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності;

– оцінка існуючих систем контролю і управління ризиками організації;

– консультаційна діяльність;

– оцінка ризику шахрайства з боку посадових осіб;

– контроль дотримання нормативно–правових актів, внутрішніх регламентів; – оцінка ефективності процедур внутрішнього контролю;

– розробка рекомендацій щодо вдосконалення засобів контролю.

Внутрішній аудит може бути організований на великих і середніх підприємствах як самостійний структурний підрозділ, підпорядковується безпосередньо керівнику організації, а може бути організований як самостійний структурний підрозділ головного організації, яка здійснює контроль за дочірніми і залежними організаціями.

Внутрішній аудит може існувати в різних організаційних формах: служба або департамент аудиту, контрольно-ревізійна комісія або управління та ін. Залежно від масштабів економічного суб'єкта служба внутрішнього аудиту може бути представлена внутрішнім аудитором, ревізором, ревізійною (контрольною) комісією, відділом внутрішнього аудиту, управлінням внутрішнього аудиту або будь-яким іншим структурним підрозділом, на яку покладено обов'язки щодо виконання функцій внутрішнього аудиту.

Структура служби і чисельність персоналу визначається кожної організацією самостійно відповідно до:

– організаційної та географічною структурою;

– цілями і завданнями, поставленими керівництвом перед службою;

– забезпеченістю фінансовими і трудовими ресурсами. Відповідно до організаційної та географічною структурою можливі наступні варіанти структури служби внутрішнього аудиту.

Кожна з цих структур має як переваги, так і недоліки.

Централізована:

1) корпоративна служба організована в головному організації, служби на місцях відсутні. Така структура забезпечує найбільшу незалежність служби від

керівництва на місцях, методологічне єдність перевірок, керованість структури. У той же час недоліками цієї системи є недостатність знання специфіки діяльності підрозділів і менша оперативність контролю. Варто також враховувати зростання витрат на відрядження;

2) співробітники служби знаходяться у філіях та дочірніх суспільствах, але підпорядковуються керівнику служби внутрішнього аудиту головного організації. У цьому випадку поліпшується знання специфіки підрозділів, збільшується можливість оперативного контролю, зменшуються витрати на відрядження. Але при цьому збільшується ризик втрати незалежності, так як директора цих підрозділів мають можливість впливати на роботу внутрішніх аудиторів, а також знижується керованість структури;

3) холдингової структури при знаходженні співробітників служби внутрішнього аудиту в організаціях, що входять в холдинг, але підкоряються єдиної корпоративної службі, властиві такі самі переваги й недоліки, як і для другого варіанта.

Децентралізована. Співробітники служби знаходяться:

– у філіях і дочірніх товариствах і підкоряються керівництву цих структур;

– у кожній організації, що входить у холдинг.

У цьому випадку забезпечується максимальне знання специфіки діяльності, оперативність контролю, мінімальні витрати на відрядження. Серед недоліків – відсутність незалежності та єдиної методологічної бази.

Ієрархічна. Передбачає наявність як корпоративної служби внутрішнього аудиту в головної організації, так і наявність самостійних служб у філіях, дочірніх товариствах і організаціях, що входять у холдинг.

Переваги: незалежність корпоративного внутрішнього аудиту від підрозділів і знання специфіки підрозділів. Недоліки цієї структури також очевидні: зростання витрат на збільшення штату, подвійна робота, відмінності в методологічній базі.

5 Положення про службу внутрішнього аудиту

При розробці внутрішніх стандартів, що регулюють діяльність СВА, еко-

номічні суб'єкти повинні дотримуватися таких системних вимог:

1) розробка стандарту повинна бути заснована на її необхідності для цілей діяльності організації;

2) розроблений стандарт повинен відповідати чинним нормативним документам;

3) вимоги стандарту не повинні суперечити іншим внутрішнім стандартам і регламентам;

4) формулювання стандарту повинні бути чіткими і ясними, неоднозначне тлумачення положень стандартів не допускається;

5) стандарт повинен повністю і детально охоплювати всі значущі питання стандартизованого об'єкту;

6) термінологічна база повинна бути єдиною для виключення неправильного трактування положень стандарту. З метою більш ефективного використання внутрішніх стандартів слід розробляти методики перевірок конкретних об'єктів, робочі таблиці, шаблони документів тощо.

Ці додаткові робочі документи можуть містити:

1) порядок застосування внутрішнього стандарту;

2) порядок виконання кожного етапу роботи;

3) запитальники і аудиторські процедури по конкретному об'єкту;

4) таблиці, схеми, приклади заповнення робочих документів, рекомендації по використанню методик і аудиторських процедур;

5) перелік використовуваних при перевірці нормативних документів.

Служба внутрішнього аудиту, як структурний підрозділ, має бути забезпечено Положенням про систему внутрішнього аудиту (про службу внутрішнього аудиту) та посадовими інструкціями. Положення про систему внутрішнього аудиту затверджується Комітетом з аудиту (радою директорів) або уповноваженою посадовою особою. Структура і зміст положення про СВА залежать від цілей, задач і функцій економічного суб'єкта, які визначає власник. Діяльність служби внутрішнього аудиту починається з моменту підписання розпорядчого документа про створення цієї служби і розробки положення про систему внутрішнього аудиту.

Можна сформулювати загальну структуру положення:

Розділ 1. «Загальні положення»:

1) цілі і завдання СВА;

2) відповідальність керівництва за функціонування СВА;

3) структура служби та підпорядкованість служби;

4) порядок затвердження її структури і штатів.

5) дотримання етичних норм співробітниками служби.

Розділ 2 «Нормативне регулювання діяльності служби внутрішнього аудиту»:

1) вивчення діючої нормативної бази;

2) розробка внутрішніх стандартів, регламентів, методик та інших керівних матеріалів;

3) актуалізація внутрішніх стандартів, регламентів, методик та інших керівних матеріалів на основі змін нормативної бази і досвіду роботи.

Розділ 3. Функції служби внутрішнього аудиту.

Розділ 4. Планування діяльності СВА. Завданнями планування є:

1) складання річного плану діяльності СВА відповідно до цілей організації;

2) формування пропозицій по організаційну структуру і бюджету відповідно до цілей і завдань СВА;

3) узгодження і оформлення прийнятих рішень.

Розділ 5. Документування виконання завдань.

Розділ 6. Звітність Служби внутрішнього аудиту.

Розділ 7. Взаємодія служби внутрішнього аудиту з іншими службами (комунікаційні зв’язки).

Розділ 8. Кадрове забезпечення роботи СВА.

Положення про систему внутрішнього аудиту має бути погоджено з усіма керівниками структурних підрозділів і служб, яким доведеться контактувати з аудиторами.

Висновок до розділу 4.

У даному розділі було розглянуто організацію індивідуального підходу до студентів в умовах дистанційного навчання. Виявлено, що забезпечення ефективної взаємодії між викладачем та студентами вимагає використання сучасних засобів та технологій, а також створення додаткових можливостей для інтерактивного навчання та спілкування.

Опорний конспект лекції на тему: «Теоретичні основи створення й функціонування системи внутрішнього аудиту» був розроблений з метою забезпечення зручного та доступного матеріалу для опрацювання студентами. Він включає основні поняття, принципи та методи внутрішнього аудиту, що сприяє більш глибокому розумінню цієї складної теми.

Ці дві аспекти взаємодіють між собою, створюючи сприятливі умови для здобуття знань та розвитку навичок у студентів навіть в умовах дистанційного навчання. Важливим є постійний розвиток та вдосконалення методів навчання з метою підвищення якості освіти та задоволення потреб сучасного освітнього середовища.

Слід зазначити, що організація індивідуального підходу до студентів в умовах дистанційного навчання передбачає не лише використання спеціалізованих платформ та електронних ресурсів, а й активну взаємодію викладачів зі студентами, проведення індивідуальних консультацій та забезпечення постійної підтримки та мотивації для самостійного навчання.

Конспект лекції містить практичні приклади, кейси та завдання для активного залучення студентів у процес освоєння матеріалу. Крім теоретичної частини, конспект містить інструкції щодо практичного застосування знань, що сприяє розвитку аналітичного мислення та професійних навичок у майбутніх фахівців. Ці аспекти взаємодії викладання та навчання є ключовими у процесі забезпечення якісної освіти та підготовки кваліфікованих фахівців у галузі внутрішнього аудиту. Дотримання індивідуального підходу та розробка комплексних навчальних матеріалів сприяють підвищенню якості навчального процесу та задоволенню потреб сучасних студентів.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Впровадження окремих результатів в практику управління підприємств, на думку автора, дозволить забезпечити ефективне функціонування, стійкість та максимальний розвиток підприємства в умовах ринкової економіки, зберігати та ефективно використовувати ресурсні та потенційні можливості підприємства, своєчасно виявляти та мінімізувати комерційні, фінансові та внутрішні ризики в процесі управління, забезпечити більш ефективну, злагоджену і чітку роботу всіх підрозділів підприємства.

На базі плідних результатів дослідників-попередників та авторського бачення теоретичних та практичних основ системи внутрішньогосподарського контролю можна визначити подальші напрямки його розвитку і вдосконалення.

Результати проведених досліджень дозволяють зробити наступні теорети-чні та практичні висновки.

2. Внутрішньогосподарський контроль, як функція управління підпорядкований вирішенню завдань системи управління. Враховуючи унікальні властивості контролю в частині його здатності превентивно впливати на об’єкт, на думку автора, перед ним слід ставити наступні завдання: попередження виникнення відхилень; зниження ймовірності виникнення відхилень; виявлення відхилень реального (фактичного) стану від бажаного. Це унеможливить покладання на контроль різного роду завдань, які йому не притаманні суто в теоретичному плані.

3. Однією зі спірних сторін теорії контролю як в цілому, так і внутрішньогосподарського зокрема, є його класифікація. Тому в роботі уточнено та певною мірою поглиблено класифікацію внутрішньогосподарського контролю, яка, на думку автора, буде корисною в методологічному та практичному плані, за такими ознаками: за відношенням до об’єкту визначається контроль системи в цілому, підсистеми, елементу; за часом здійснення автор пропонує поділяти його на попередній (превентивний), поточний, наступний; за періодичністю здійснення виділяється систематичний, періодичний та епізодичний; за фор-

мою здійснення він класифікується на структурно-функціональний та внутрішній аудит; за способом здійснення автор передбачає виділення документального та фактичного контролю; за повнотою охоплення об’єкта контролю виділяється суцільний та вибірковий контроль.

6. Організація внутрішньогосподарського контролю визначається його принципами. У роботі узагальнено принципи, які слугують основою для побудови та розвитку організаційних форм внутрішньогосподарського контролю, зокрема, автором виділено принципи: ієрархічності контролю, інтеграції, здійснення контролю за центрами відповідальності, протилежності інтересів, незалежних перевірок, циклічності контролю в часі, комплексності, постійності. Визначені принципи взаємопов'язані між собою, а порядок їх суміщення може залежати від конкретних обставин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Акєнтьєва О. Б. Сучасні тенденції побудови та розвитку системи внутрішнього контролю промислових підприємств в Україні / О. Б. Акєнтьєва // Схід. - 2005. – № 4 (70) - С. 11-15

2. Бедринець М. Д. Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / М. Д. Бедринець // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 10. - С. 224-227

3. Бондаренко Н. М. Організація внутрішнього контролю запасів на підприємстві / Н. М. Бондаренко, Г. С. Сімон // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2017. - Вип. 23(2). - С. 97-100

4. Борисенко, М. В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореф. дис...канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний ун-т / М. В. Борисенко. – К., 2008. – 21 с.

5. Бугай Н. О. Внутрішньогосподарський контроль як сегмент системи управління підприємством: сучасний стан та пріоритети розвитку / Н. О. Бугай. // Ефективна економіка. - 2016. - № 10. – С. 65-74

6. Булкот Г. В. Особливості документації контролю на підприємствах у рамках системи внутрішньогосподарського контролю / Г. В. Булкот, В. С. Марчук // Економіка. Фінанси. Право. - 2015. - № 12(2). - С. 13-17

7. Васільєва Л. М. Формування системи внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах / Л. М. Васільєва, М. Г. Жос // Молодий вчений. - 2016. - № 12.1. - С. 655-658

8. Великий Ю. В. Внутрішній контроль і аудит в Україні / Ю. В. Великий // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 7. - С. 5-7

9. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [моногр.] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с

10. Вітвицька Н.С., Чумакова І.Ю., Коцупатрий М.М., Фенченко М.Т. Державний фінансовий контроль. К.: КНЕУ. - 2003. - 408 с.

11. Вовк Є. Г. Формування програмно-контрольованого введення енергії в альтернативних системах запалювання двигунів внутрішнього згоряння / Є. Г. Вовк // Автомобіль і електроніка. Сучасні технології. - 2016. - Вип. 9. - С. 41-45

12. Воронко Р. М. Роль економетричного аналізу у вирішенні завдань внутрішнього контролю на підприємстві / Р. М. Воронко, О. С. Воронко // Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. - 2018. - Вип. 54. - С. 126-132

13. Воронко Р. М. Сутнісні характеристики внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та їх організаційна взаємодія / Р. М. Воронко, І. А. Басіста // Торгівля, комерція, підприємництво. - 2014. - Вип. 17. - С. 79-88

14. Гамова О. В. Внутрішній контроль заробітної плати на підприємстві / О. В. Гамова, І. А. Козачок, Т. В. Федоренко // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 2. - С. 31-38

15. Глущенко Я. І. Внутрішній контроль зовнішньоекономічного договору: інформаційно-організаційні та методичні аспекти / Я. І. Глущенко // Причорноморські економічні студії. - 2017. - Вип. 16. - С. 64-68

16. Голуб Ю. О., Сотник О. Г. Теоретичні аспекти та особливості здійснення внутрішнього фінансового контролю в органах державної контрольно-Ревізійної служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://economics.opu.ua/files/archive/2011/No1/88-94.pdf

17. Гончар В. Формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств / В. Гончар // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. - 2016. - Вип. 2. - С. 136-143

18. Гош В. Е. Порівняльний аналіз особливостей розвитку теорії внутрішньо шкільного контролю у вітчізняній педагогіці протягом другої половини XX ст. – початку XXI ст. / В. Е. Гош // Вісник Запорізького національного університету. Педагогічні науки. - 2016. - № 2. - С. 5-11

19. Гош В. Особливості розвитку теорії внутрішньошкільного контролю у вітчизняній педагогіці у 70-80- ті роки XX століття / В. Гош // Науковий

вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Педагогічні науки. - 2016. - № 3. - С. 294-300

20. Гудзенко Н.М. Роль внутрішнього контролю в управлінні підприємством та його функціональні аспекти/ Гудзенко Н.М. // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: міжнар. наук. практ. конф., 4-5 жовт.2007 р.: Тези доп. / [відп.за вип. М.М.Коцупатрий]. — К.: КНЕУ, 2007. — 288 с

21. Гуцаленко Л. В. Внутрішній аудит та діагностика в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи / Л. В. Гуцаленко, Т. О. Мулик // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2018. - № 4. - С. 31-45

22. Дайновський Ю. А. Внутрішній контроль в управлінні діяльністю підприємств: сутність, значення / Ю. А. Дайновський // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. - 2016. - Вип. 50. - С. 105-109

23. Дуліна О. Внутрішній аудит як основа системи внутрішнього контролю Канади: адаптивні аспекти для України / О. Дуліна // Актуальні проблеми державного управління. - 2019. - Вип. 1. - С. 44-48

24. Дуліна О. Система внутрішнього контролю в публічному управлінні: досвід країн східного партнерства / О. Дуліна // Актуальні проблеми державного управління. - 2018. - Вип. 4. - С. 42-46

25. Дутова Н. В. Особливості внутрішнього контролю здійснення факторингових операцій у постачальників / Н. В. Дутова, М. Д. Михайлова // Finane, accounting, banks. - 2017. - Вып. 1. - С. 94-102

26. Жадан О. В. Внутрішній контроль за ефективністю видатків місцевих бюджетів / О. В. Жадан // Наукові праці НДФІ. - 2017. - Вип. 3. - С. 139-148

27. Замула І. В. Методика внутрішнього контролю операцій з гмо та витрат на екологічну якість продукції / І. В. Замула, Н. П. Сироїд // Економічний простір. - 2018. - № 140. - С. 168-181

28. Засадний Б. А. Взаємодія компонентів внутрішнього контролю відповідно до концепції COSO / Б. А. Засадний // Науковий вісник Херсонського

державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2018. - Вип. 30(4). - С. 102-106

29. Клементьєва О. Ю. Внутрішній фінансовий контроль при реалізації інвестиційних проектів на малих підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/23_2015/10.pdf

30. Коблянська І. О. Методика і організація обліку та внутрішнього контролю запасів підприємства в системі управління активами / І. О. Коблянська, А. А. Сіренко, Г. Ю. Коблянська // Modern economics. - 2018. - № 7. - С. 85-97

31. Корягін М. В. Внутрішній контроль підприємств інтерактивної торгівлі: сутність та призначення / М. В. Корягін, І. Б. Плотніченко // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2017. - Т. 22, Вип. 2. - С. 172-177

32. Кот О. С. Проблеми внутрішнього аудиту в системі фінансового контролю банків / О. С. Кот // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2016. - Вип. 1. - С. 52-59

33. Кругла М. М. Внутрішньогосподарський контроль виробництва на підприємствах АПК: організаційні аспекти / М. М. Кругла // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2014. - Т. 19, Вип. 3(4). - С. 162-165

34. Крутова А. С. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю витрат підприємств ресторанного господарства / А. С. Крутова, М. В. Левіна // Бізнес Інформ. - 2016. - № 11. - С. 155-161

35. Кужелєв М. Внутрішні системи фінансового контролю інвестиційних компаній: європейський досвід регулювання та можливості застосування на національному фінансовому ринку / М. Кужелєв, М. Бойчук // Схід. - 2017. - № 5. - С. 5-11

36. Кузнецова І. Підходи до визначення границь моніторингу / І. Кузнецова // Економіст: Фінанси, банки, інвестиції. – 2008. – № 11. – С. 44-46

37. Кузьма Х. Внутрішній контроль: сутність та особливості організації на підприємствах, які здійснюють комісійні операції / Х. Кузьма // Вісник

Тернопільського національного економічного університету. - 2018. - Вип. 4. - С. 145-155

38. Куцик П. О. Проблеми обліку та внутрішнього контролю комісійних операцій підприємства / П. О. Куцик, Х. В. Кузьма // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2017. - Т. 22, Вип. 11. - С. 229-233

39. Кушнір В. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління м'ясопереробним підприємством / В. Кушнір // Agricultural and resource economics: international scientific e-journal. - 2018. - Vol. 4, № 1. - С. 91-108

40. Матюшіна Ю. І. Загальні засади організації внутрішнього контролю витрат виробництва в управлінні нафтогазовидобувних підприємств / Ю. І. Матюшіна // Економіка і регіон. - 2015. - № 3. - С. 116-122

41. Маценко Л. Ф. Удосконалення методики внутрішнього контролю процесів постачання, виробництва та реалізації в інформаційному суспільстві / Л. Ф. Маценко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 166-174

42. Медвідь Л. Г. Удосконалення внутрішнього контролю як складової управління торговельним підприємством / Л. Г. Медвідь, Д. О. Харинович-Яворська // Науковий вісник НЛТУ України. - 2015. - Вип. 25.1. - С. 307-314

43. Меліхова Т. О. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на виробництво для підвищення економічної безпеки підприємства / Т. О. Меліхова, О. В. Троян, Д. С. Лауреанті // Інвестиції: практика та досвід. - 2019. - № 3. - С. 34-41

44. Михайловина С. О. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на сільськогосподарських підприємствах / С. О. Михайловина, О. Д. Підлубна // Причорноморські економічні студії. - 2019. - Вип. 38(2). - С. 131-136

45. Міщенко Т. М. Відповідальність і підзвітність – взаємопов'язані складники внутрішнього контролю / Т. М. Міщенко // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 26(2). - С. 103-106

46. Міщенко Т. М. Заходи внутрішнього контролю та їх моніторинг / Т.

М. Міщенко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2018. - Вип. 17(2). - С. 6-11

47. Мулик Я. І. Роль внутрішньогосподарського контролю у збереженні комерційної таємниці / Я. І. Мулик, М. В. Григораш // Агросвіт. - 2018. - № 8. - С. 17-21

48. Мулик Я.І. Домбровська В.В. Внутрішньогосподарський контроль фінансової безпеки підприємства / Я. І. Мулик Я.І., В.В. Домбровська // Глобальні та національні проблеми економіки. -2018. - № 22. – Режим доступу до статті: http: http://global-national.in.ua/ issue-22-2018

49. Мулик Я.І. Цуркан А.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління аграрним підприємством / Я. І. Мулик Я.І., А.О. Цуркан // Ефективна економіка. - № 3. – 2018. - Режим доступу : http://www.economy.nay ka com.ua/pdf/3_2018/7.pdf

50. Непочатова В. С. Внутрішній контроль розрахунків з покупцями та замовниками / В. С. Непочатова // Молодий вчений. - 2016. - № 3. - С. 134-138

51. Ожигов Л. С. Комплексный диагностический контроль внутренних дефектов в сварном соединении узла приварки коллектора к корпусу парогенератора энергоблока ВВЭР-1000 / Л. С. Ожигов, в А. С. Митрофано, Г. Д. Толстолуцкая, Е. А. Крайнюк, С. В. Шрамченко // Техническая диагностика и неразрушающий контроль. - 2016. - № 3. - С. 25-32

52. Очеретько Л. М. Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за пдв / Л. М. Очеретько, В. О. Сітало // Економіка та держава. - 2018. - № 9. - С. 66-70

53. Плотніченко І. Б. Засади формування ефективного внутрішнього контролю у сфері електронного бізнес-середовища / І. Б. Плотніченко // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2017. - № 862. - С. 211-221

54. Плугатар Т. А. Мета, завдання та принципи здійснення контролю за діяльністю органів внутрішніх справ / Т. А. Плугатар // Наука і правоохорона.

- 2015. - № 1. - С. 33-41

55. Погорелов Ю. С. Організація внутрішньо-господарського контролю на промислових підприємствах / Ю. С. Погорелов, Ю. Ю. Миронова, В. В. Мазурьонок // Економіка і регіон. - 2015. - № 4. - С. 135-139

56. Подолянчук О. А. Класифікація контролю за організаційними формами та видами сільськогосподарського підприємства / О. А. Подолянчук // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – № 35. – С. 276-281

57. Подолянчук О.А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарськихпідприємств / О.А.Подолянчук // Економіка АПК. – 2010. – № 1. – С. 109-112

58. Подолянчук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. - №1(1). – С.117–126

59. Прокопович Л. Б. Організація внутрішнього контролю адміністративних витрат підприємства / Л. Б. Прокопович, А. В. Шинкаренко // Молодий вчений. - 2017. - № 10. - С. 1021-1025

60. Радіонова Н. Й. Організація внутрішньогосподарського контролю основних засобів на підприємствах України / Н. Й. Радіонова, О. В. Михайлюк // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука" . - 2018. - № 14. - С. 37-39

61. Семенець А. О. Вплив принципів внутрішнього аудиту на контрольне середовище: економічні та соціальні наслідки / А. О. Семенець // Економічний простір. - 2018. - № 139. - С. 182-198

62. Сироїд Н. П. Організація внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції / Н. П. Сироїд // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2018. - Вип. 1. - С. 94-99

63. Скрипник М. І. Організація внутрішнього контролю операцій з нерухомістю / М. І. Скрипник, О. О. Григоревська, В. О. Бабіч // Бізнес-навігатор. - 2017. - Вип. 4-2. - С. 157-161

64. Старенька О. М. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю / О. М. Старенька // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2016. - № 1. - С.

289-296

65. Стефаник, І. Б. Мета і завдання державного фінансового контролю підприємницької діяльності / І. Б. Стефаник // Фінанси України. – 2002. - № 4 – С. 133 - 137

66. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://intkonf.org/stolyar-lgorganizatsiyavnutrishnogo-kontrolyu/

67. Стрельник В. В. Система внутрішнього екологічного контролю на підприємствах видобувної галузі / В. В. Стрельник // Приватне та публічне право. - 2017. - № 2. - С. 59-62

68. Фабіянська В. Сутність організації бухгалтерського обліку / В. Фабіянська // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. - 2014. - Вип. 19(2). - С. 214-222

69. Фабіянська В.Ю. Поняття якості в аудиторській практиці. Агросвіт. 2017. №9. С. 62-68

70. Фірсова Н. В. Значення внутрішнього контролю товарних запасів у діяльності роздрібних торговельних підприємств споживчої кооперації / Н. В. Фірсова // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 4. - С. 29-31

71. Хорунжак Н. М. Проблеми й перспективи розвитку системи внутрішнього контролю та аудиту в бюджетній сфері / Н. М. Хорунжак // Бізнес Інформ. - 2014. - № 5. - С. 322-326

72. Чакалова Н. С. Розробка робочих документів для проведення внутрішнього контролю дебіторської заборгованості на промислових підприємствах / Н. С. Чакалова // Агросвіт. - 2018. - № 22. - С. 81-90

73. Чудак Л. А. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю в кормовиробництві на основі застосування ланцюга цінності / Л. А. Чудак // Облік і фінанси. – 2015. – №3(69). – С. 136-141

74. Чумакова І. Ю. Внутрішній контроль як інструмент соціально відповідального управління державними фінансами / І. Ю. Чумакова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. - 2016. - Вип. 249. - С.

449-457

75. Шатрава С. О. Юрисдикційні та контрольно-наглядові повноваження органів внутрішніх справ: поняття, сутність і мінімізація корупційних ризиків під час їх здійснення / С. О. Шатрава // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція. - 2015. - Вип. 17(1). - С. 87-89

76. Юрченко Т. Документальне забезпечення внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів / Т. Юрченко // Agricultural and resource economics: international scientific e-journal. - 2018. - Vol. 4, № 2. - С. 144-164

77. Яремчук І. В. Державний внутрішній фінансовий контроль в умовах реформування галузі охорони здоров'я України / І. В. Яремчук // Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. - 2018. - № 2. - С. 408-422

78. Стрєльніков Р. М. Організація внутрішньогосподарського контролю в системі обліку витрат капітальних інвестицій / Р. М. Стрєльніков // Проблеми системного підходу в економіці. - 2018. - Вип. 3(2). - С. 75-80

79. Тарашевський М. М. Система внутрішнього контролю: сутність, складові, еволюція / М. М. Тарашевський // Водний транспорт. - 2016. - Вип. 2. - С. 181-187

80. Тільняк Ю. Я. Реалізація гібридних алгоритмів контролю в діагностиці двигуна внутрішнього згоряння з використанням сучасних бортових обчислювальних пристроїв / Ю. Я. Тільняк, Я. І. Корнага // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Технічні науки. - 2018. - Т. 29(68), № 2. - С. 186-191

81. Чебанова Н. В. Роль інформаційно-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю в підвищенні ефективності управління підприємством / Н. В. Чебанова, Л. Є. Ревуцька, Н. М. Корольова // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 3. - С. 77-86

82. Чередніченко М. Г. Концептуальні засади організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві / М. Г. Чередніченко, Л. О. Руденко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету.

Економічні науки. - 2017. - Вип. 32. - С. 239-248

83. Штангрет А. М. Методичні аспекти використання внутрішньогосподарського контролю в процесі забезпечення економічної безпеки підприємства / А. М. Штангрет, М. М. Караїм // Формування ринкових відносин в Україні. - 2016. - № 7. - С. 24-27

84. Шымчык-Мадей К. Система внутреннего контроля и контроль в информационной системе бухгалтерского учета / К. Шымчык-Мадей, Я. Мадей // Фінансовий простір. - 2015. - № 4. - С. 122-129

85. Щирська О. В. Необхідність внутрішньогосподарського контролю оплати праці в процесі стабілізації економіки України / О. В. Щирська // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2016. - № 3. - С. 65-70

86. Щирська О. В. Структуризація організаційних питань внутрішньогосподарського контролю: теоретичний аспект / О. В. Щирська, Є. О. Кушнір // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2018. - № 3. - С. 30-47

87. Юрченко Т. В. Організація та методика внутрішньогосподарського контролю земельних ресурсів, отриманих на правах користування / Т. В. Юрченко // Облік і фінанси. - 2018. - № 2. - С. 111-117