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

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

18.-6.2
20.11.23

Максим Вячеславович Денисов

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ: СУТЬ ТА ЕЛЕМЕНТИ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ

Спеціальність 071 "Облік і оподаткування"

Науковий керівник
к.е.н., доц. Тетяна НАЗАРЕНКО
_____
(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Ірина ЗАМУЛА
_____
(підпис)

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

Житомир
2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Поняття «внутрішнього контролю» на підприємстві …….. 6

1.2. Класифікація внутрішнього контролю на підприємстві ……. 15

1.3. Взаємодія компонентів внутрішнього контролю відповідно до концепції COSO ……... 22

РОЗДІЛ 2. УПРАВЛІННЯ СИСТЕМОЮ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Засади функціонування внутрішнього контролю підприємства…. 29

2.2. Система внутрішньогосподарського контролю на підприємстві… 39

2.3. Організаційні та методичні складові контролю фінансових результатів підприємства…… 44

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Стратегічні аспекти управління внутрішнім контролем ……. 52

3.2. Оптимізація процесів обліку та аудиторського контролю фінансових результатів …… 59

РОЗДІЛ 4. ЕФЕКТИВНІСТЬ ІНТЕРАКТИВНОГО НАВЧАННЯ В КОНТЕКСТІ ПОКРАЩЕННЯ ЯКОСТІ ОСВІТИ

4.1. Інтерактивне навчання як запровадження сучасних методів покращення якості освіти 66

4.2. Опорний конспект лекції на тему: «Економічна суть, мета і завдання аудиту в сучасних умовах» 73

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Актуальність теми випливає з необхідності постійного вдосконалення системи управління для відповіді на потреби розвитку національної економіки. У цьому контексті, основні функції управління, включаючи контроль діяльності, є ключовими для забезпечення ефективного функціонування. Управління тісно пов'язане з контролем, і особлива увага приділяється внутрішньогосподарському контролю, як важливому складовому елементу системи управління.

Особливо важливо враховувати внутрішньогосподарський контроль в умовах ринкової економіки, де підприємства виступають центром економічної діяльності. Забезпечення ефективної системи внутрішньогосподарського контролю дозволяє керівництву переконатись, що підприємство відповідає вимогам чинного законодавства, затвердженої політики та інших нормативних документів. На жаль, на сучасний момент в Україні система внутрішньогосподарського контролю не регулюється і не контролюється з боку законодавчих органів влади. У зв'язку з цим підприємства мають самостійно організовувати та розвивати власну систему контролю для забезпечення нормативного відповідності та ефективного управління.

Суттєвий внесок в науку, який став підґрунтям для подальшого розвитку теорії і практики внутрішньогосподарського контролю, зробили вітчизняні вчені Бутинець Ф. Ф., Гуцайлюк З. В., Давидов Г. М., Дорош Н. І., Дрозд І. К., Бобир С. І., Бурцев В. В., Кочерін Є. О.

Однак, не зважаючи на значний внесок дослідників у розвиток теоретичних і практичних аспектів внутрішньогосподарського контролю, існують питання для обговорення та недоліки. З теоретичної точки зору, виникають широкі дискусії щодо структури внутрішньогосподарського контролю, поєднання його з обліком і аналізом, невизнання його як самостійної управлінської функції, ототожнення внутрішньогосподарського та внутрішньовиробничого контролю, а також відсутність чітких акцентів щодо принципів, на яких він повинен ґрунтуватись, і невідповідність об’єктів і параметрів контролю. Існуючі моделі

побудови внутрішньогосподарського контролю потребують більш досконалого наукового обґрунтування.

Мета і задачі дослідження. Мета даної дипломної роботи полягає в ретельному вивченні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій, спрямованих на поліпшення організації та методики впровадження внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Для досягнення поставленої мети були визначені та успішно реалізовані наступні завдання:

- Аналізувати історичні передумови виникнення та розвитку внутрішньогосподарського контролю, розкрити його сутність і роль у системі управління підприємством, а також розглянути особливості класифікації цього виду контролю.

- Дослідити функції, об'єкти та суб'єкти внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, провести оцінку сучасного стану організації та методики внутрішньогосподарського контролю з метою визначення напрямків його подальшого розвитку.

- Розробити конкретні практичні рекомендації щодо 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 проводилося, застосовуючи загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, включаючи методи індукції та дедукції для збору, систематизації і обробки інформації щодо визначення змісту поняття "внутрішньогосподарський контроль". Також використовувався метод групування для класифікації різновидів контролю, а методи аналізу, синтезу та порівняння застосовувалися для теоретичного узагальнення напрямків удосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю.

Для наочного відображення отриманих результатів використовувалися табличні та графічні прийоми.

Інформаційною базою дослідження слугували різноманітні джерела, такі як первинна документація, реєстри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, статистичні дані Держкомстату України та інші відповідні документи.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження викладені в IV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу» 09-10 листопада 2023 р.

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 4 розділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи складає 98 сторінок. Магістерська дипломна робота містить 7 таблиць, 16 рисунків, список літератури включає 99 найменування.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Поняття «внутрішнього контролю» на підприємстві

Внутрішньогосподарський контроль трактується як: система внутрішньогосподарської діагностики підприємства, націлена на реальну оцінку поточного стану підприємства, встановлення, аналіз та оцінку проблем його розвитку, виявлення складних проблем розвитку, визначення джерел та причин виникнення негативних результатів та небажаних тенденцій у функціонуванні й прийнятті обґрунтованих та оптимальних управлінських рішень; сукупність організаційної структури, методик та процедур, прийнятих керівництвом економічного суб'єкта як засоби впорядкованого та ефективного ведення господарської діяльності, яка в тому числі включає організовані всередині даного економічного суб'єкта та його силами нагляд та перевірку: дотримання вимог законодавства; точності та повноти документації бухгалтерського обліку; своєчасності підготовки достовірної бухгалтерської звітності; упередження помилок та викривлень; виконання наказів та розпоряджень; забезпечення збереження майна організації. Слід відзначити, що автор, як і попередні дослідники, пов'язує вказаний вид контролю з фінансово-економічною оцінкою господарських процесів, майна підприємства.

На думку Бугай Н.О., внутрішньогосподарський контроль являє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна господарського суб'єкта, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. У той же час цей контроль є складовою частиною ринкового механізму, одним із прийомів перевірки виконання прийнятих рішень, найважливішою функцією управління економікою [18, с. 66].

Необхідність існування системи організації та методики внутрішньогосподарського контролю зумовлена такими причинами:

- по-перше, недостатньою теоретичною розробленістю проблем обліку й внутрішньогосподарського контролю;

- по-друге, практичною доцільністю методів внутрішньогосподарського контролю;

- по-третє, необхідністю удосконалення (а де і формування) моделі внутрішньогосподарського контролю.

Внутрішньогосподарський контроль обслуговує систему управління і є складовою самого процесу управління, націлений на сам процес і результат дій керівництва з планування та організації діяльності самого підприємства. Проте, слід зазначити, що коли новий економічний механізм ще недостатньо розвинутий, то послаблення контролю за збереженням цінностей і коштів може створити умови для порушення фінансової дисципліни, недотримання встановленої технології виробництва, значних крадіжок.

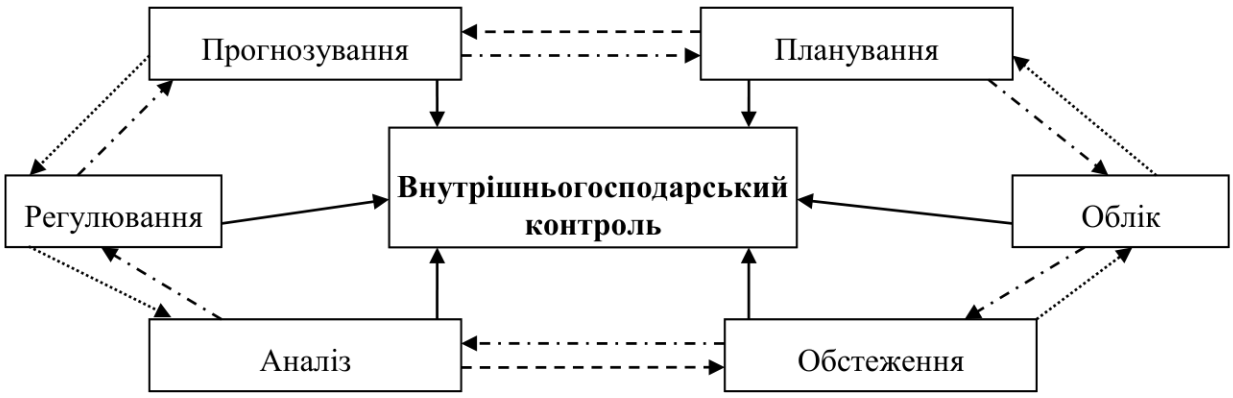


Рис. 1.1. Роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством

Джерело: [18, с. 66]

Предметом внутрішньогосподарського контролю є стан організаційних, управлінських, економічних, інформаційних характеристик підприємства, як організованої системи, яка вивчається з метою виявлення недоліків у фінансово-господарській діяльності підприємства та їх причин і розроблення пропози-

цій з поліпшення функціонування об’єкта. Під предметом внутрішньогосподарського контролю можна розуміти стан основних характеристик підприємства, їх невідповідність поставленим завданням та діяльність посадових осіб спрямована на уникнення цих недоліків.

Відповідно до визначеного предмету, об’єктом внутрішньогосподарського контролю можуть виступати окремі, або взаємопов’язані дані чи інші сторони функціонування системи, яка вивчається, стан якої можна оцінити кількісно та якісно та від якої залежить методика здійснення внутрішньогосподарського контролю.

До конкретних завдань можна віднести: перевірку достовірності інформації у внутрішніх документах підприємства, виявлення та усунення недоліків, контроль за виконанням рішень щодо усунення недоліків та коригування роботи підрозділів підприємства. Налагоджена система внутрішньогосподарського контролю повинна охоплювати всі ланки господарських процесів від виробництва до збуту та контролювати рух та збереження ресурсів (рис. 1.3).

Досліджуючи існуючі в економічній теорії і практиці підходи до тлумачення термінів «моніторинг» і «контроль», було встановлено, що тут одностайності серед вчених немає. Одні науковці пов’язують ці поняття з чисто технічними характеристиками, інші – з функцією управління, треті – прив’язують їх до конкретного об’єкта управління.

Часто такі економічні категорії, як «внутрішній моніторинг» і «внутрішній контроль» трактуються неправильно – найчастіше, їх ототожнюють між собою, або має місце підміна понять.

Такі неточності зустрічаються і в нормативних документах, що спотворює не тільки тлумачення цих термінів, але й зміст і значення в управлінській діяльності.



Рис. 1.2. Мета, завдання та об'єкти внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [17, с. 132]

З метою визначення спільних та відмінних рис між процесами внутрішнього контролю і моніторингу, проведемо їх порівняльну характеристику (рис. 1.2).

Кузнєцова І. відзначає важливість моніторингу для встановлення результату управління, він дає можливість зробити висновки не лише про ступінь досягнення цілей, він також може дати критичну оцінку цінностей, якими керується політика реалізації управління [84, с. 44].

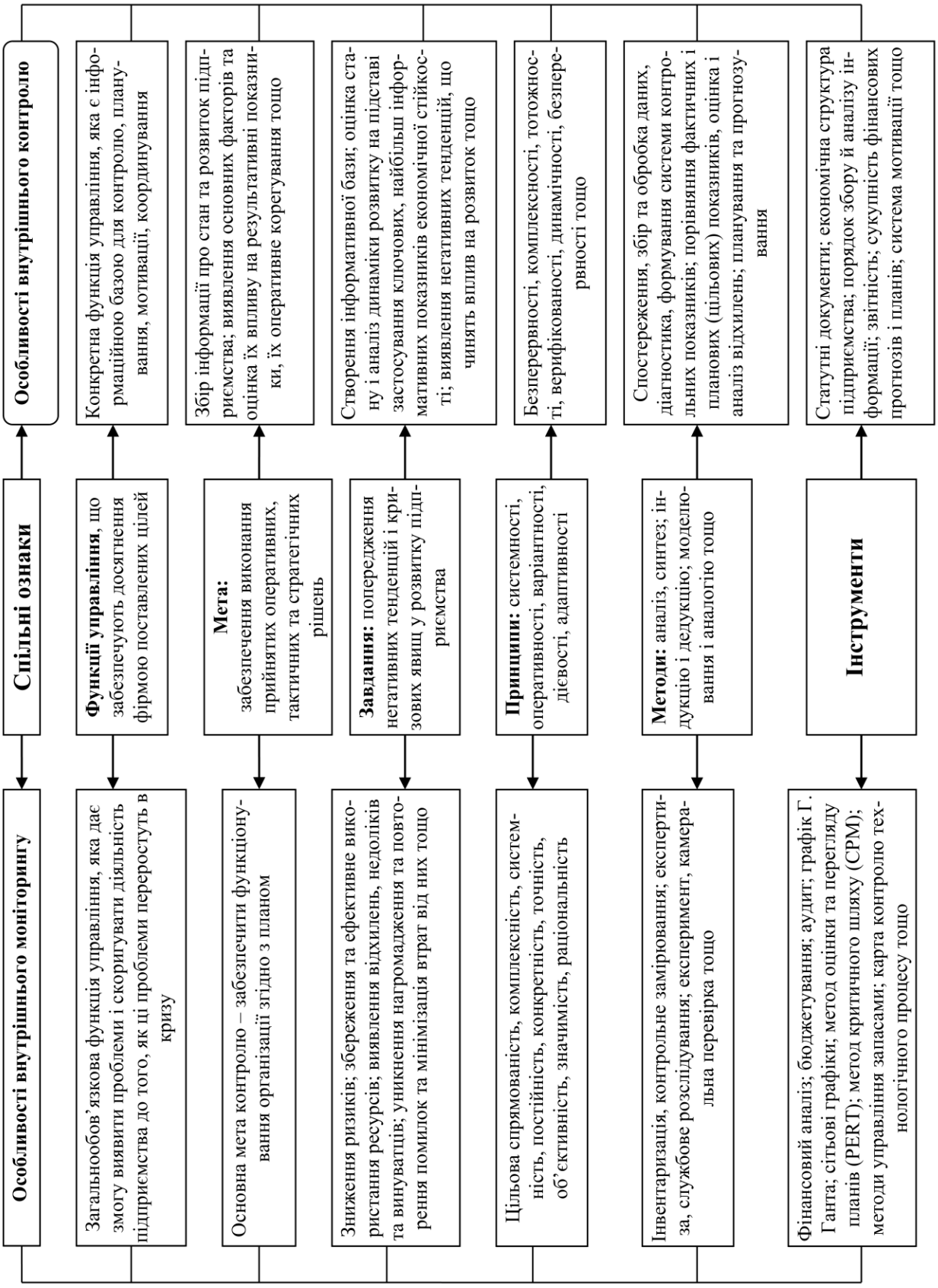


Рис. 1.3. Сутнісні характеристики внутрішнього моніторингу і внутрішнього контролю: спільне та відмінне

Джерело: [93, с. 51]

Досвід успішних всесвітньовідомих фірм підтверджує, що їх економічна стійкість забезпечується ефективною системою внутрішнього моніторингу та контролю (далі - СВМК), яка є невід'ємним елементом системи управління підприємством.

Моніторинг – це не окрема компонента організації контролю на підприємстві, а система, що об'єднує в собі функції обліку, аналізу та контролю й створює підґрунтя для прогнозування, на його думку, внутрішній моніторинг полягає у визначенні основних чинників впливу на результати господарської діяльності всередині підприємства, оцінок результатів.

У розвинутих країнах контроль виступає методом для удосконалення управління діяльністю підприємств, який пронизує всі рівні. І така практика законодавчо регулюється державними інституціями передових країн світу. До прикладу, в США і Великобританії діють стандарти, що зобов'язують підприємства створювати систему внутрішнього контролю (СВК). У 1985 р. комісія COSO (Комісія Тредвея, The Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission) розробила концепцію, згідно з якою внутрішній контроль виступає процесом, який є результатом дій ради директорів, менеджерів усіх рівнів та інших співробітників компанії необхідним для забезпечення досягнення поставлених цілей за наступними напрямками: ефективність операційної діяльності, достовірність фінансової звітності, дотримання відповідних норм законодавства. Що стосується місця внутрішнього контролю, то він розглядається фахівцями Інституту внутрішніх аудиторів (США) як одна з функцій працівника (виконавця, керівник) на своєму робочому місці в межах його повноважень. Усе це підтверджує значущість внутрішнього моніторингу та контролю і дозволяє окреслити низку завдань для господарюючих суб'єктів, щодо організації системи внутрішнього моніторингу та контролю (СВМК), за допомогою якої підприємство досягне основної мети управління та забезпечить свою фінансово-економічну стійкість (рис. 1.4).

Проведений аналіз наявних трактувань дав можливість сформулювати власну інтерпретацію поняття «внутрішній моніторинг» з погляду створення

додаткових цінностей інформаційно-аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління господарюючим суб'єктом. Отже, внутрішній моніторинг це специфічна та конкретна функція «стратегічно орієнтованого управління діяльністю підприємства, що ґрунтується на постійному спостереженні та діагностиці господарських процесів та явищ, систематизації отриманих даних в інформаційну базу для подальшої оцінки та аналізу тенденцій зміни економічних показників, і на цій основі прогнозування можливих ризиків і коригування стратегії розвитку підприємства».

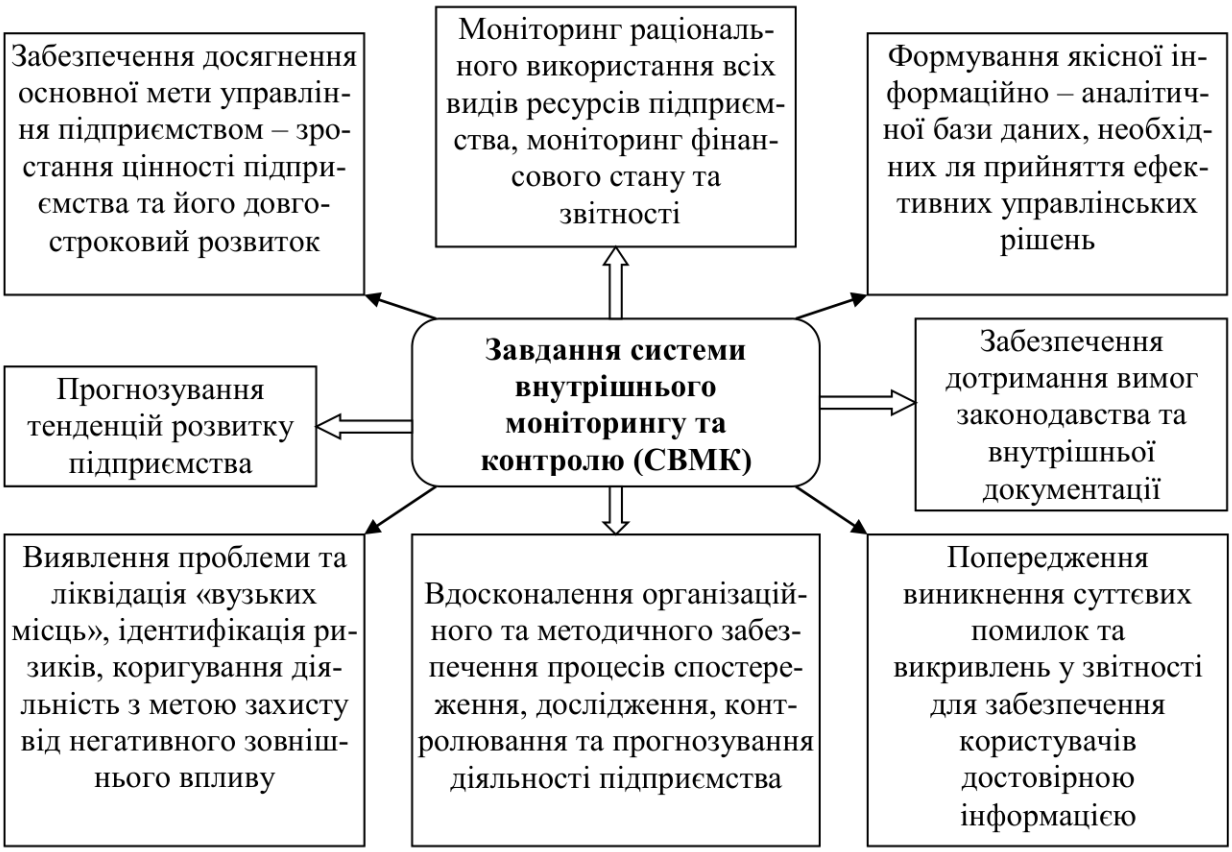


Рис. 1.4. Основні завдання системи внутрішнього моніторингу та контролю на підприємстві

Джерело: [93, с. 52]

На нашу думку, найбільш досконалою формою організаційної взаємодії процесів збору інформації, спостереження, контролювання та корегування є запровадження СВМК, як функціонально відокремленого напрямку управлінської діяльності, що здійснюються на кожному етапі (стадії) процесу управління (рис. 1.5).

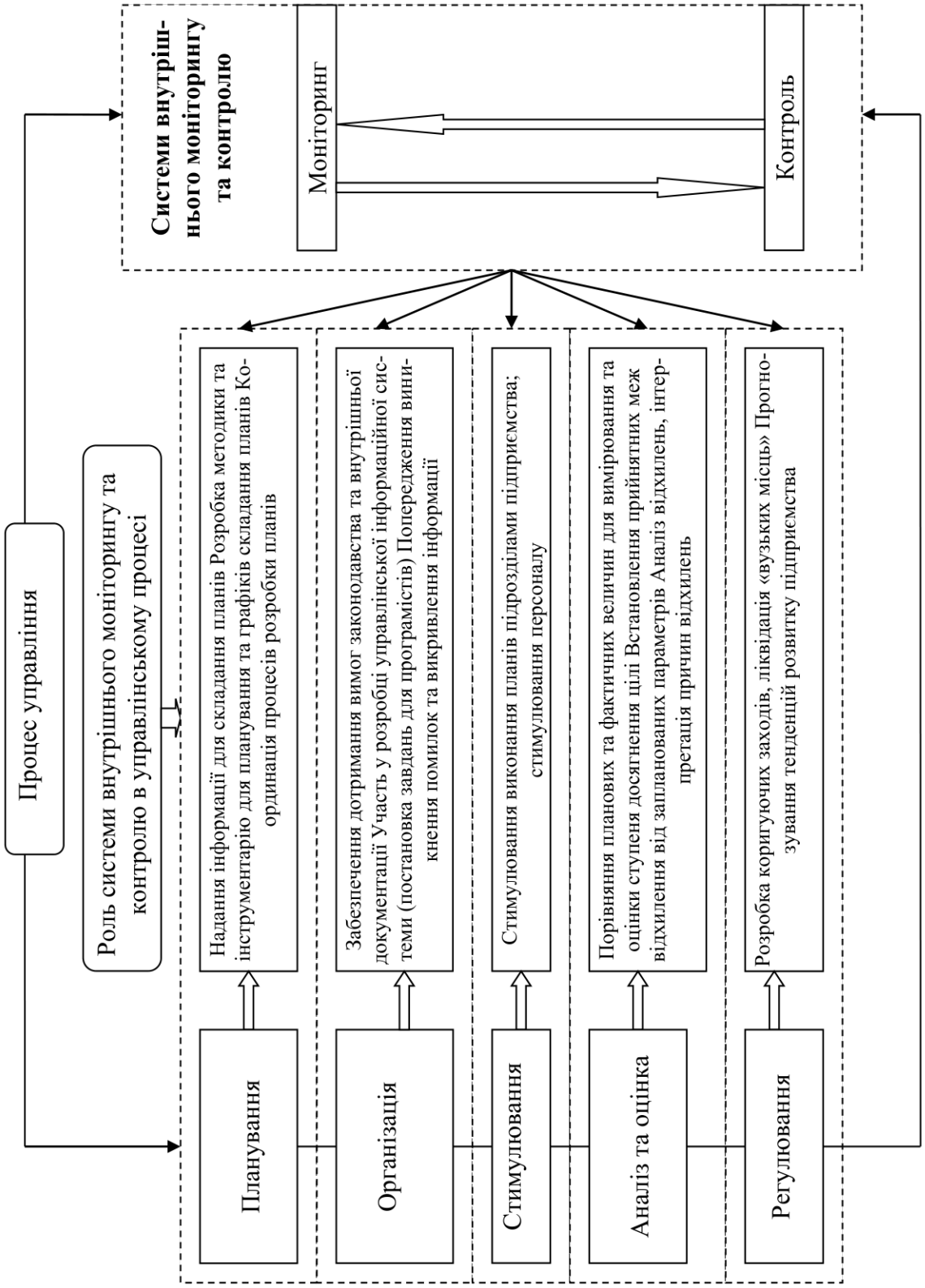


Рис. 1.5. Внутрішній моніторинг та контролю в системі управління підприємством

Джерело: [93, с. 53]

Оскільки внутрішній моніторинг та внутрішній контроль можна розглядати як у широкому розумінні, відповідно, як загальна та конкретна функції управління, так і у вузькому – як процеси, то інтегруючись з іншими функціями управління, вони створюють прямий та зворотній зв'язок між підрозділами підприємства. СВМК слід вважати підґрунтям для створення адаптивної управлінської структури. З огляду на це, а також проаналізувавши наукові дослідження з питань створення нових організаційних підрозділів та управління знаннями, зокрема, доцільними уявляються подальші дослідження, щодо створення відповідного інформаційно-аналітичного підрозділу та внесення змін в організаційну структуру підприємства.

Необхідність запровадження СВМК на сучасних підприємствах зумовлена такими причинами:

1) нестабільність зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством, а саме: переведення фокусу уваги з контролю минулих подій на прогнозування майбутніх, а це вимагає постійного відслідковування змін, що виникають у зовнішньому та внутрішньому середовищі, продуманої системи дій щодо забезпечення виживання підприємства, уникнення кризових явищ та прискорення реакції підприємства на зміни, підвищення його гнучкості;

2) ускладнення систем управління підприємством вимагає побудови спеціальної системи оперативного інформаційного забезпечення на всіх етапах управління.

Таким чином, координуючи, інтегруючи та спрямовуючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, СВМК виконує функцію «управління управлінням» і являє собою синтез спостереження, планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків.

1.2. Класифікація внутрішнього контролю на підприємстві

Розмежуємо різницю між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом. Внутрішній аудит є одним з видів внутрішнього контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Добре організована робота служби внутрішнього аудиту, особливо зараз, в умовах економічної кризи, спонукає працівників підприємства дотримуватись чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством внутрішньої політики, планів розвитку, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством.

Проте, слід врахувати, що організація системи внутрішнього аудиту призводить до виникнення додаткових витрат. Ці витрати можуть бути дуже відчутними, оскільки в системі внутрішнього аудиту повинен працювати висококваліфікований персонал і мати в своєму розпорядженні відповідне матеріально-технічне та програмне забезпечення.

Також слід взяти до уваги те, що не всі підприємства потребують проведення внутрішнього аудиту. Адже, якщо підприємство невелике, то власник сам в змозі проконтролювати процеси, які на ньому відбуваються, і тому немає необхідності у здійсненні внутрішнього аудиту. Проте, якщо масштаби підприємства збільшуються, то процес управління ускладнюється, і власник вже не в змозі самостійно здійснювати контроль за господарською діяльністю. Тому в процесі розширення обсягів діяльності підприємства виникає потреба у створенні служб внутрішнього аудиту.

Щодо методики здійснення внутрішнього аудиту, то певний вплив на неї мають види діяльності, якими займається суб'єкт господарювання. У випадку здійснення декількох видів діяльності, перелік об'єктів контролю розширюється, що вимагає застосування в процесі внутрішнього аудиту більшої кількості методичних прийомів і процедур. Це пов'язано з тим, що кожний об'єкт внутрішнього контролю потребує індивідуального підходу при використанні мето-

дичних прийомів. Для визначення відмінностей між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом, проведемо порівняльну характеристику цих видів контролю (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту

Ознака порівняння	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
Мета	Забезпечення дотримання законності й економічної доцільності господарсько-фінансової діяльності	Оцінка якості економічної інформації, що формується управлінською системою підприємства, експертна оцінка обліково-економічної політики підприємства, оцінка функціонування внутрішньогосподарського контролю
Об'єкт	Виробнича, господарська, фінансова діяльність підприємства	Фінансова звітність підприємства
Суб'єкт	Керівники підрозділів	Служба внутрішнього аудиту
Функції	Інформаційна, планування, діагностична, координаційна, організаційно-розподільча, управління, нагляд, облік, аналіз	Планування, організаційна, операційна, контрольна, реалізація матеріалів внутрішнього аудиту
Завдання	Контроль правильності, достовірності та законності здійснення господарської діяльності	Контроль достовірності і правильності складання фінансової звітності
Регламентація	Не регламентований внутрішніми документами	Регламентований внутрішніми документами (положення про службу внутрішнього аудиту, посадова інструкція внутрішнього аудитора)
Орієнтація	На потреби керівництва з метою прийняття управлінських рішень	На інтереси власника
Характер здійснення	Поточний контроль за виробничо-господарською діяльністю підприємства	Наступний контроль діяльності підприємства шляхом проведення аудиту фінансової звітності
Методичні прийоми	Фактичний (інвентаризація, нормативна перевірка, службове розслідування, експеримент) та документальний (економічний аналіз, зустрічна або взаємна перевірка, порівняння) контроль	Методи проведення перевірки (фактичний, документальний контроль, аналітичні тести, сканування, розрахунково-аналітичний, експертна оцінка) і методи її організації (суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований, з використанням комп'ютерної техніки)
Види звітності	Контрольні розрахунки, акти перевірок, відомості контролю окремих об'єктів	Акт аудиту, аудиторська звітність

Джерело: [264, с. 81]

Отже, ми бачимо, що внутрішній контроль та внутрішній аудит мають чимало спільних ознак, проте не слід їх ототожнювати, а розглядати внутрішній аудит як одну із форм внутрішнього контролю. Основними відмінностями внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю є те, що він спрямований на інтереси власника та перевірку достовірності показників фінансової звітності. В свою чергу, об'єктом внутрішнього контролю є фінансово-господарська діяльність, і він не регламентується внутрішніми документами підприємства.

У високорозвинених країнах світу ставлення як до зовнішнього, так і внутрішнього аудиту є рівнозначним. Проте, незважаючи на тривалий період становлення в Україні зовнішнього аудиту, внутрішній аудит поки що перебуває лише на початкових етапах свого розвитку, недостатньо опрацьований теоретично і обмежено застосовується практично. Він більш притаманний корпоративним суб'єктам господарювання і вже декілька років активно запроваджується в секторі загального державного управління.

Основною передумовою раціональної організації внутрішнього аудиту є зростання потреб менеджерів у контрольній інформації високої якості та достатності для прийняття управлінських рішень. При розгляді питання про створення служби внутрішнього аудиту саме власник підприємства повинен прийняти рішення щодо її необхідності. Така служба повинна бути організована професійними висококваліфікованими фахівцями з відповідним рівнем матеріальної бази, а також сучасним технічним забезпеченням.

Основною з проблем внутрішнього контролю є те, що він присутній на кожному підприємстві, проте його ефективність забезпечується не завжди, оскільки керівництво господарюючих суб'єктів, в багатьох випадках, не приділяє належної уваги його функціонуванню. Цьому сприяє також відсутність законодавчо-правових документів, які б регулювали основні засади його здійснення. Водночас слід зазначити, що здійснення внутрішнього контролю є складним процесом і залежить від організаційної структури підприємства, чисельності управлінського персоналу та інших характеристик підприємства. Як ми зазначали вище, внутрішній контроль, здебільшого, застосовується на підпри-

ємствах з великими обсягами діяльності. Такі підприємства потребують безперервного здійснення контролю над всією діяльністю, що сьогодні не забезпечується, а якщо і забезпечується, то лише періодично у вигляді перевірок і ревізій.

На нашу думку, на національному рівні слід змінити підходи щодо побудови ефективної системи внутрішнього контролю зі спрямуванням її на вирішення проблемних питань та запобігання їх виникненню у майбутньому. Досягнути цього можна шляхом активного наближення вітчизняної системи контролю до європейського рівня.

На законодавчому рівні слід розробити необхідні закони та нормативні документи, методичні рекомендації в галузі внутрішнього контролю, організувати підготовку фахівців, відповідно до визначених кваліфікаційних вимог, а також створити ефективні служби внутрішнього аудиту на всіх рівнях управління підприємствами. За допомогою внутрішнього контролю виявляється фактичний стан підприємства, визначаються причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та встановлюються невикористані резерви. Проте, з метою економії фінансових ресурсів, власники підприємств, в багатьох випадках, не приділяють особливого значення організації ефективної системи внутрішнього контролю.

Незважаючи на функціональну важливість для системи управління, не кожне підприємство в змозі створити окрему службу внутрішнього аудиту, виходячи з обсягів діяльності та фінансових можливостей. Насамперед, такі підрозділи є доцільними для середніх і великих підприємств та за умови розширення масштабів діяльності. Водночас, вирішуючи це питання, слід врахувати, що ефективний внутрішній аудит може суттєво вплинути на досягнення позитивного кінцевого результату діяльності підприємства та забезпечити раціональне використання ресурсів і стратегію розвитку підприємства.

Сучасний стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю на багатьох підприємствах України є незадовільним, що пов’язано із недосконалою законодавчою базою, відсутністю методичних розробок, неусвідомленістю керівників великих підприємств у потребі здійснення внутрішнього контролю та

аудиту, які можуть допомогти у підвищенні рівня рентабельності, прибутковості та конкурентоспроможності. Отже, внутрішній аудит і внутрішній контроль – це взаємопов'язані елементи єдиної системи контролю, оскільки від ефективності здійснення внутрішнього контролю, значною мірою, залежать стан і характеристики показників при проведенні внутрішнього аудиту.

Вважаємо за доцільне навести класифікацію внутрішнього контролю.

Економічний контроль в Україні за організаційними формами поділяють на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника. Внутрішній контроль і внутрішній аудит є формами здійснення контролю власника. Розглядаючи внутрішній аудит як контроль власника, зазначимо, що він є формою здійснення саме внутрішнього контролю. У той же час, внутрішній аудит, будучи складовою системи внутрішнього контролю, є вужчим поняттям, ніж внутрішній контроль (рис. 1.7).



Рис. 1.6. Класифікація внутрішнього контролю

Джерело: [31, с. 84]

Розглянемо класифікацію внутрішньогосподарського контролю як одного з видів внутрішнього контролю.

Внутрішньогосподарський контроль залежить від мінливих умов в яких здійснюється господарська діяльність, тому виникає потреба у різноманітних видах контролю, які в комплексі охоплюють всі його сторони. Класифікація внутрішньогосподарського контролю дозволяє систематизувати та чітко визначити місце кожного виду, що допоможе при виборі методів і прийомів для його виконавців.

Класифікація, що складена на підставі загальних ознак групує закономірні зв'язки між видами внутрішньогосподарського контролю та утворює єдину систему. Класифікація внутрішньогосподарського контролю наведена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація внутрішньогосподарського контролю

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид контролю	Короткий зміст
1	За часом проведення	Попередній	здійснюється до завершення господарських операцій
		Поточний	проводиться у процесі здійснення господарських операцій
		Наступний	здійснюється після закінчення звітного періоду
2	За видом економічної діяльності	Операційний	контроль за технологічним процесом, проводиться під час виконання або після завершення відповідної операції.
		Інвестиційний	процес перевірки реалізації управлінських рішень у сфері інвестиційної діяльності підприємства
		Фінансовий	контроль за процесом розподілу та перерозподілу фінансових ресурсів підприємства
3	За джерелами інформації	Фактичний	контроль фактичних показників об'єкта господарювання (готівка в касі, незавершене виробництво та ін.)
		Документальний	контроль достовірності господарських операцій, який здійснюється на підставі документації підприємства
4	За способом проведення	Суцільний	перевірка всіх документів і облікових регістрів, в яких відображені господарські операції за період, що перевіряється
		Вибірковий	перевірка частини документів, що відбираються за відповідний період часу
		Комбінований	одна частина документів або облікових регістрів вивчається суцільно, а друга — вибірковим способом
5	За проміжками часу здійснення	Перманентний	контроль, що триває безперервно
		Періодичний	контроль, який здійснюється через певні проміжки часу
6	За формами здійснення	Ревізія	система контрольних дій, що здійснюються аудиторською або ревізійною групою за діяльністю структурних підрозділів
		Тематична перевірка	контроль спрямований на вивчення однієї чи декількох сторін виробничої або господарсько-фінансової діяльності підприємств.
		Внутрішній аудит	незалежна, об'єктивна перевірка діяльності з надання впевненості та консультаційних послуг
		Службове розслідування	контроль дотримання працівниками підприємства службових обов'язків та законності

Джерело: [107, с. 133]

Для всебічного дослідження напрямів внутрішнього контролю використовують також класифікацію внутрішньогосподарського контролю стосовно суб'єктів здійснення, при цьому виділяють такі його види: адміністративний, бухгалтерський, технологічний та спеціальний.

Зокрема, контроль класифікують залежно від суб'єктів його здійснення на адміністративний, бухгалтерський, технологічний та спеціальний. Адміністративний контроль здійснюється керівником підприємства, або іншими посадовими особами в рамках затверджених внутрішньо організаційних і розпорядчих документів.

Бухгалтерський контроль, спрямований на збереження активів та забезпечення достовірності облікових даних і фінансової звітності, виконується головним бухгалтером та іншим обліковим персоналом. До головних завдань бухгалтерського контролю відносять: забезпечення дотримання облікової політики, перевірку правильності облікових процедур, перевірку точності записів, забезпечення збереження активів, попередження помилок і зловживань.

Технологічний контроль забезпечує дотримання технології виробництва, норм і нормативів витрат, якості отриманої продукції. Виконавцями є головні спеціалісти та керівники середніх і низових ланок управління.

Спеціальний контроль покликаний захищати права засновників підприємства, здійснюється ревізійною комісією та наглядовою радою підприємств.

Отже, при визначенні суті внутрішнього контролю немає єдиної точки зору щодо інтерпретації цієї категорії, оскільки зазначені автори не завжди визначають, якими засобами можна забезпечити ефективність проведення внутрішнього контролю. Проте, спільним серед думок більшості науковців є те, що внутрішній контроль є інструментом управління і постійним процесом; проводиться він власниками, керівниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємства задля перевірки його фінансово-господарської діяльності, законності, достовірності та доцільності здійснення господарських операцій, ефективності використання всіх видів ресурсів і від-

повідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням. Здійснюється такий контроль з метою своєчасного виявлення недоліків та сприяння застосуванню заходів щодо їх усунення.

1.3. Взаємодія компонентів внутрішнього контролю відповідно до концепції COSO

Основним видом економічного контролю, залежно від якого повинні формуватися всі інші види, є внутрішньогосподарський контроль діяльності компаній, оскільки на мікрорівні здійснюється формування інформації про створення суспільних благ, яка виступатиме об’єктом системи контролю на всіх інших рівнях управління. На відміну від різних форм зовнішнього контролю, які, як правило, мають переважно тимчасовий або вибірковий характер, внутрішньогосподарський контроль застосовується, виходячи з цілей і завдань управління діяльністю підприємства на безперервній основі.

Для ідентифікації та оцінки ризиків необхідно проводити контрольні заходи – це правила та процедури, які запроваджують на підприємстві з метою виявлення та управління ризиками. Такі контрольні заходи повинні бути:

– доцільними (застосовуються контрольні заходи відповідно до визначених ризиків та у відповідному місці);

– послідовними (дотримання правил та послідовності здійснення контрольних заходів);

– економічно виправданими (витрати на проведення контрольних заходів не повинні перевищувати вигоди від результату контролю).

Таким чином, система внутрішнього контролю організовується та здійснюється на підприємстві з метою визначення та управління ризиками, які загрожують досягненню визначених цілей діяльності.

Основною ідеєю створення інтегрованої системи внутрішнього контролю COSO є ідентифікація, оцінка та управління ризиками, які можуть спричинити негативний вплив на досягнення стратегічної мети діяльності підприємства.

Виходячи з цього, під час організації внутрішнього контролю діяльності підприємства необхідно забезпечити чітку та ефективну взаємодію основних компонентів за допомогою створення відповідних умов для управління ризиками під час прийняття рішень.

Соціально-економічні перетворення в Україні вимагають удосконалення методології та організації системи внутрішнього контролю. Адже істотно змінилися його функції та правове забезпечення. При цьому розробка будь-якої концепції внутрішнього контролю повинна бути спрямована на гармонізацію господарських відносин з урахуванням їх стану та основних тенденцій розвитку. В іншому випадку, її застосування дасть зворотний ефект – необґрунтовано ускладнить господарську практику, що призведе до зростання напруженості в трудовому колективі [150, с. 297].

Значення внутрішнього контролю визначається його здатністю забезпечувати реалізацію соціально-економічних завдань, що ставляться підприємством, а також ефективно використовувати фінансові та інші види ресурсів на основі дотримання принципу законності. Як функція управління, внутрішній контроль повинен комплексно розглядати нові тенденції у сфері наукового менеджменту, інноваційні підходи та методи, що поширені в економічно-розвинених країнах, але і негативний досвід у даній сфері, обумовлений складністю і масштабом вирішуваних завдань. В сучасних умовах правова природа внутрішнього контролю змінюється в напрямку забезпечення нових вимог до достовірності та отримання фінансової інформації, яка набуває все більш самостійного правового значення і безпосередньо впливає на прийняття найважливіших адміністративних, економічних та інших рішень.

Однією з проблем, притаманних системі внутрішнього контролю у вітчизняних підприємствах, є протидія двох концепцій внутрішнього контролю – традиційної («контрольно-ревізійної») моделі та ризикрієнтованого підходу. Як показують дослідження, керівники вітчизняних підприємств в останні роки приділяють велику увагу регламентації функціонування системи внутрішнього контролю. Проте у практичній діяльності вітчизняних підприємств часто при-

сутні елементи «контрольно-ревізійної» моделі внутрішнього контролю, коли метою перевірки є виявлення окремих помилок та осіб (підрозділів), що їх допустили (концепція тотального контролю), а не оцінка загального рівня ризику та ефективності функціонування підприємства (концепція контролю, орієнтованого на ризик).

І не можна сказати, що винні в цьому лише керівники підприємства, які не зуміли підготувати (перевчити) персонал, досить кваліфікований для здійснення ризик-орієнтованого контролю.

Регулятор фактично сам змушує управлінський персонал здійснювати тотальний контроль під загрозою відкликання ліцензії за неодноразові порушення законодавства, за протидію легалізації злочинних доходів або подання недостовірної звітності. Якщо при цьому врахувати стан податкового законодавства, не порушити яке практично неможливо, а також кількість (і якість) форм звітності, які складаються підприємствами, то доведеться визнати, що загроза виявлення негативних відхилень в господарській діяльності підприємства в ході проведення внутрішнього контролю дуже велика.

В умовах обмеженості ресурсів для забезпечення зниження ризиків втрати активів, підтвердження достовірності фінансової звітності доцільним є використання ризик-орієнтованого підходу. Даний підхід має стати невід'ємною частиною системи внутрішнього контролю вітчизняних підприємств, що організовують контроль за традиційною схемою.

Перехід до ризик-орієнтованого контролю дає швидкий та доказовий результат. Впровадження в практику перевірок ризик-орієнтованого підходу може здійснюватися шляхом зміни технологій проведення перевірок. Необхідним є навіть не внесення певних змін, а, скоріше, доповнень за існуючих систем внутрішнього контролю і технологій проведення аудиторських перевірок.

Наприклад, в план тематичної перевірки певного виду діяльності підприємства включається виявлення окремих видів ризиків, і відповідні зміни вносяться в перевірочні процедури. Інший варіант – технологія проведення перевірки не змінюється, тобто план, завдання, етапи перевірки, запитувані докумен-

ти і порядок їх аналізу залишаються колишніми, однак у внутрішні робочі документи перевіряючих вносяться спеціальні регістри для відображення інформації про різні види ризиків. Регістри (таблиці) ранжуються за ступенем впливу ризику на діяльність підприємства.

Основні концептуальні положення моделі COSO наведені на рис. 1.7.

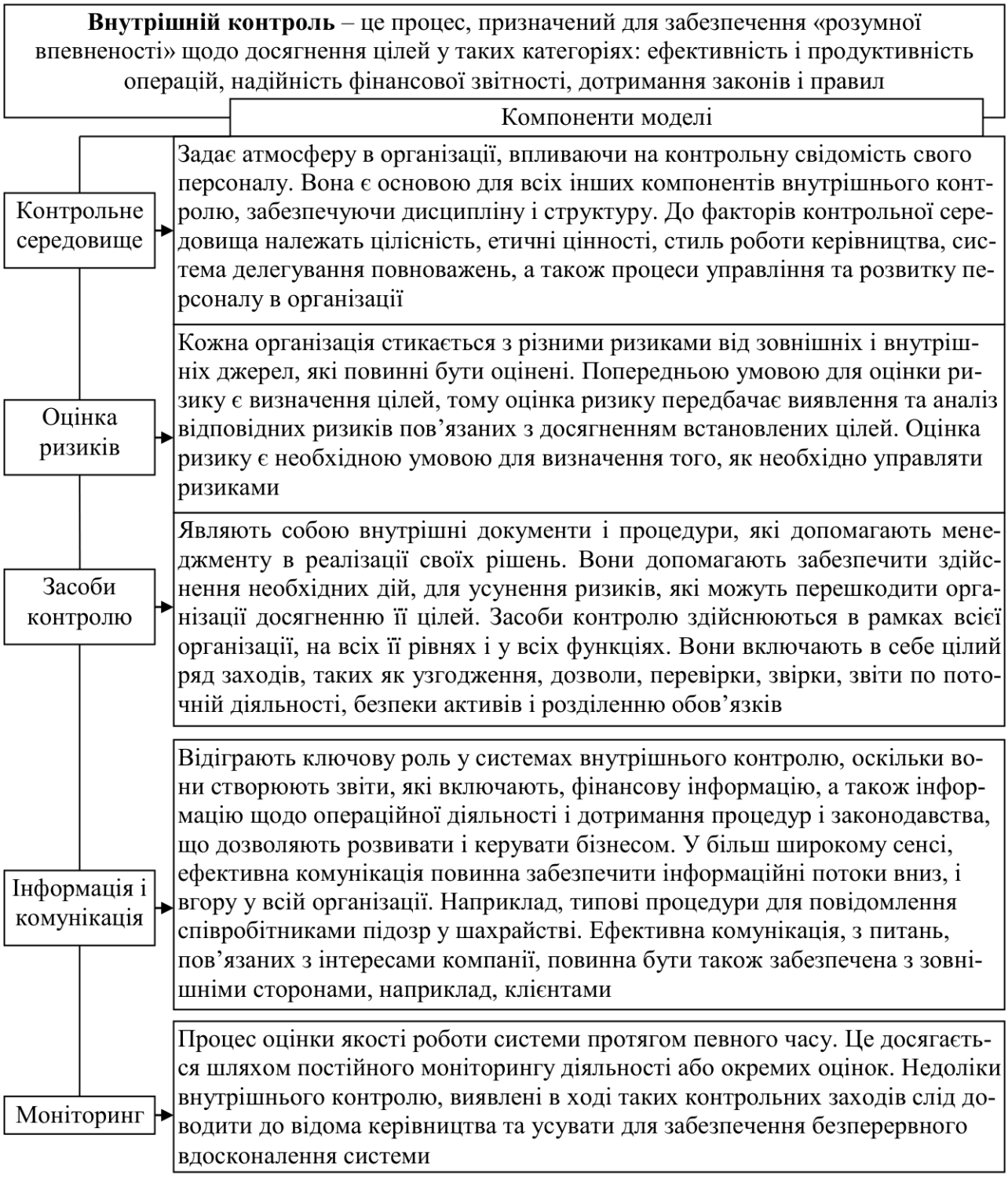


Рис. 1.7. Основні поняття моделі COSO

Джерело: [15, с. 297]

В міру заповнення таблиць стає зрозуміло, які напрямки і ділянки діяльності підприємства більш схильні до ризиків, а на яких ризик можна вважати несуттєвим. Такий підхід дозволяє і класичну, "контрольно-ревізійну" перевірку, провести максимально ефективно, зосередившись на найважливіших завданнях і не втрачаючи часу на даремне перегортування документів.

Як приклад розробленої концепції внутрішнього контролю на базі ризик-орієнтованого підходу Комітетом організацій-спонсорів Комісії Тредвея, можна вважати модель COSO.

В загальному вигляді модель COSO представляють таким чином: необхідно визначити загрози досягнення мети функціонування підприємства (ризики), розробити запобіжні заходи щодо їх попередження та постійно перевіряти працездатність та ефективність проведення цих заходів.

Згідно з методикою COSO, система внутрішнього контролю розглядається у вигляді тривимірної матриці, що має форму куба, так званий COSO-куб.

Перша вісь цього куба – це компоненти контролю. Їх усього п’ять (рис. 1): контрольне середовище, оцінка ризиків, інформаційне середовище, контрольні процедури і моніторинг контролю.

Друга вісь цього куба – це рівні контролю: корпоративний і рівень процесів.

Третя вісь – це перераховані у визначенні внутрішнього контролю цілі (стратегічні та операційні, достовірність фінансової звітності та відповідність діяльності чинному законодавству).

Контроль на корпоративному рівні повинен містити всі п’ять компонентів контрольного середовища. Для контролю на рівні бізнес-процесів, згідно з методикою, достатньо двох компонентів: інформаційного середовища і контрольних процедур.

Для ефективного функціонування цієї моделі, використовуючи теоретичні дослідження і базуючись на практиці обліково-контрольної роботи, доцільним є виокремлення в кожному підприємстві ризиків фінансово-господарської

діяльності підприємства. Ризик притаманний будь-якій економічної діяльності, й існує багато його видів, тому будь-яка класифікація ризиків досить умовна, оскільки межу між окремими видами ризику можна провести дуже приблизно. В основу поділу покладено групування ризиків за окремими ознаками для досягнення поставлених цілей.

Багато ризиків взаємопов'язані, і зміни в одному з них викликають зміни в іншому, але всі вони в кінцевому рахунку впливають на результати діяльності підприємства і вимагають оцінки та управління.

Враховуючи специфіку діяльності підприємства, «вузькі» місця у фінансово-господарській діяльності та бажання, компетентність керівництва необхідно виокремлювати специфічні види ризиків конкретного підприємства та зосереджувати на них свою увагу. Така класифікація ризиків, що виникають у процесі діяльності суб'єктів господарювання, дозволить аналітикам розподілити їх за певними ознаками, залежно від цілей аналізу і утворити однорідні кластери (групи), що дасть можливість ефективно застосувати конкретні методи аналізу і способи оптимізації їх здійснення.

Концепція внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу має ґрунтуватися на принципах:

1. Відповідальність керівників структурних підрозділів за виробничі процеси та притаманні їм ризики.

2. Участі працівників підприємства, в межах їх посадових обов'язків, у процесі управління ризиками, зокрема їх виявлення, оцінка, моніторинг та регулювання.

3. Створення спеціальної служби для оцінки системи внутрішнього контролю та управління ризиками підприємства.

Дотримання цих принципів дасть змогу керівництву підприємства отримувати оперативну і достовірну інформацію, що буде мати адресний характер і сприяти підвищенню ефективності діяльності підприємства.

Система внутрішнього контролю, побудована за методикою COSO, необхідна приорітетно для великих комерційних організацій, як правило, холдингів

або організацій, що мають складну організаційну структуру. Для середніх і малих організацій розробка системи внутрішнього контролю у повній відповідності до концепції COSO, швидше за все, стане занадто витратною і складною.

Таким чином, організована система внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу дозволить власникам поглянути на діяльність підприємства в цілому осторонь, а також зрозуміти, які кроки необхідно зробити для підвищення ефективності його роботи з урахуванням вимог міжнародних стандартів й передової міжнародної та вітчизняної практики в сфері внутрішнього контролю.

Висновок до розділу 1.

Внутрішній контроль - необхідний елемент для досягнення ефективності та стійкості у бізнесі, оскільки він сприяє уникненню ризиків, забезпечує точність фінансової звітності та збільшує довіру зацікавлених сторін. Важливими елементами внутрішньогосподарського контролю є організаційна структура, методики та процедури, прийняті керівництвом. Ці складові спрямовані на ведення господарської діяльності у впорядкований та ефективний спосіб. До завдань контролю входить дотримання законодавства, точність бухгалтерського обліку, своєчасна підготовка достовірної звітності та збереження майна компанії. Класифікація внутрішнього контролю дозволяє зрозуміти його різноманітність та адаптацію до конкретних умов підприємства. Розрізнення між процесовим, інформаційним та організаційним контролем стає основою для ефективного впровадження стратегій управління ризиками та підвищення внутрішньої ефективності.

Взаємодія компонентів внутрішнього контролю відповідно до концепції COSO є критичним фактором для досягнення поставлених цілей. Інтеграція елементів середовища контролю, процесів оцінки ризиків, контрольних заходів, інформації та моніторингу узгоджена в рамках COSO, створюючи цілісний підхід до управління ризиками та забезпечення ефективного функціонування підприємства.

РОЗДІЛ 2
УПРАВЛІННЯ СИСТЕМОЮ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Засади функціонування внутрішнього контролю підприємства

Забезпечити стабільність розвитку та підтримку життєдіяльності підприємства покликана ефективна та досконала система управління. За оцінками експертів, дві третини банкрутств обумовлені внутрішніми проблемами підприємств та тільки одна третина зовнішніми. Питання ефективного управління є важливими для всіх підприємств. Проте у моменти криз на підприємствах збільшується залежність фінансово-економічної стійкості суб'єкта господарювання від ефективної системи внутрішнього контролю (СВК), яка є невід'ємним елементом системи управління діяльністю підприємств.

Під предметом внутрішньогосподарського контролю можна розуміти стан основних характеристик підприємства, їх невідповідність поставленим завданням та діяльність посадових осіб спрямована на уникнення цих недоліків. Відповідно до визначеного предмету, об'єктом внутрішньогосподарського контролю можуть виступати окремі, або взаємопов'язані дані чи інші сторони функціонування системи, яка вивчається, стан якої можна оцінити кількісно та якісно та від якої залежить методика здійснення внутрішньогосподарського контролю.

Об'єктами контролю виступають всі явища та процеси господарського життя підприємства. Зважаючи на тісну інтеграцію функцій обліку та контролю, повністю відокремити їх об'єкти є неможливим. Тому об'єкти внутрішньогосподарського контролю доцільно класифікувати за двома групами (рис. 2.4):

1. об'єкти бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю;
2. об'єкти внутрішньогосподарського контролю як функції управління.

До першої групи відносяться необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції), запаси (сировина, матеріали, готова про-

дукція), кошти, розрахунки, власний капітал і забезпечення зобов'язань, довгострокові та поточні зобов'язання, доходи, витрати й результати діяльності тощо. Крім того, об'єктами бухгалтерського контролю є норми та нормативи витрат, первинна та зведена документація, звітність господарюючого суб'єкта.

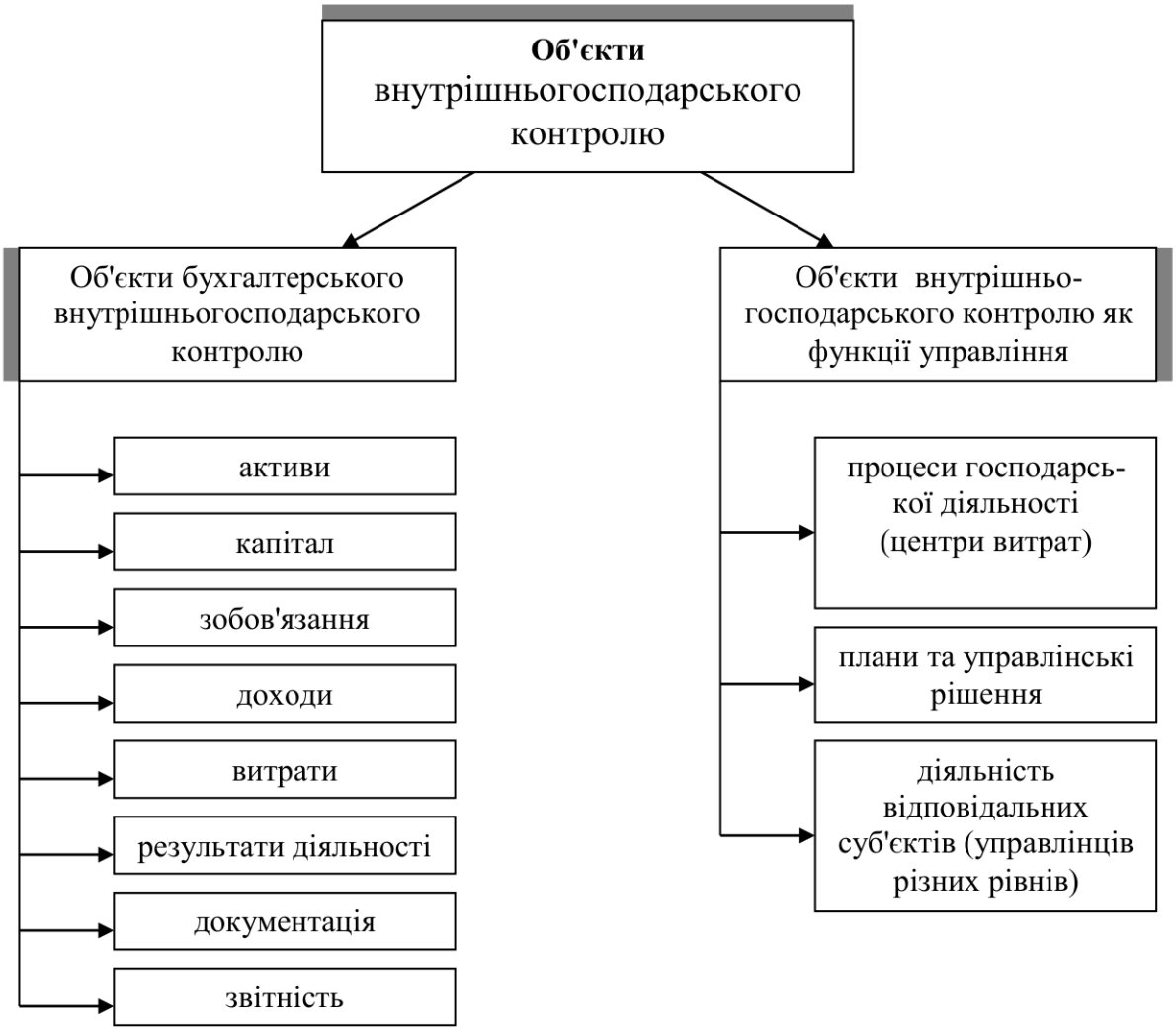


Рис. 2.1. Класифікація об'єктів внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [49, с. 96]

Крім того, до другої групи об'єктів слід також віднести плани, накази, управлінські рішення. В ході здійснення внутрішньогосподарського контролю його об'єктами виступають не скільки виробничі ресурси, активи, стільки дії осіб, відповідальних за забезпечення схоронності та ефективного використання цих засобів, раціональне використання трудових ресурсів. До об'єктів внутрішньогосподарського контролю належить і діяльність осіб, відповідальних за виконання управлінських рішень на різних рівнях системи управління.

Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю, з огляду на запропоновану раніше класифікацію, виступають керівництво підприємства, керівники структурних підрозділів, головні спеціалісти, обліковий персонал, інвентаризаційна комісія та спеціальні підрозділи контролю (спостережна рада, ревізійна комісія). Узагальнена класифікація суб'єктів здійснення внутрішньогосподарського контролю та їх завдань наведена на рис. 2.2.

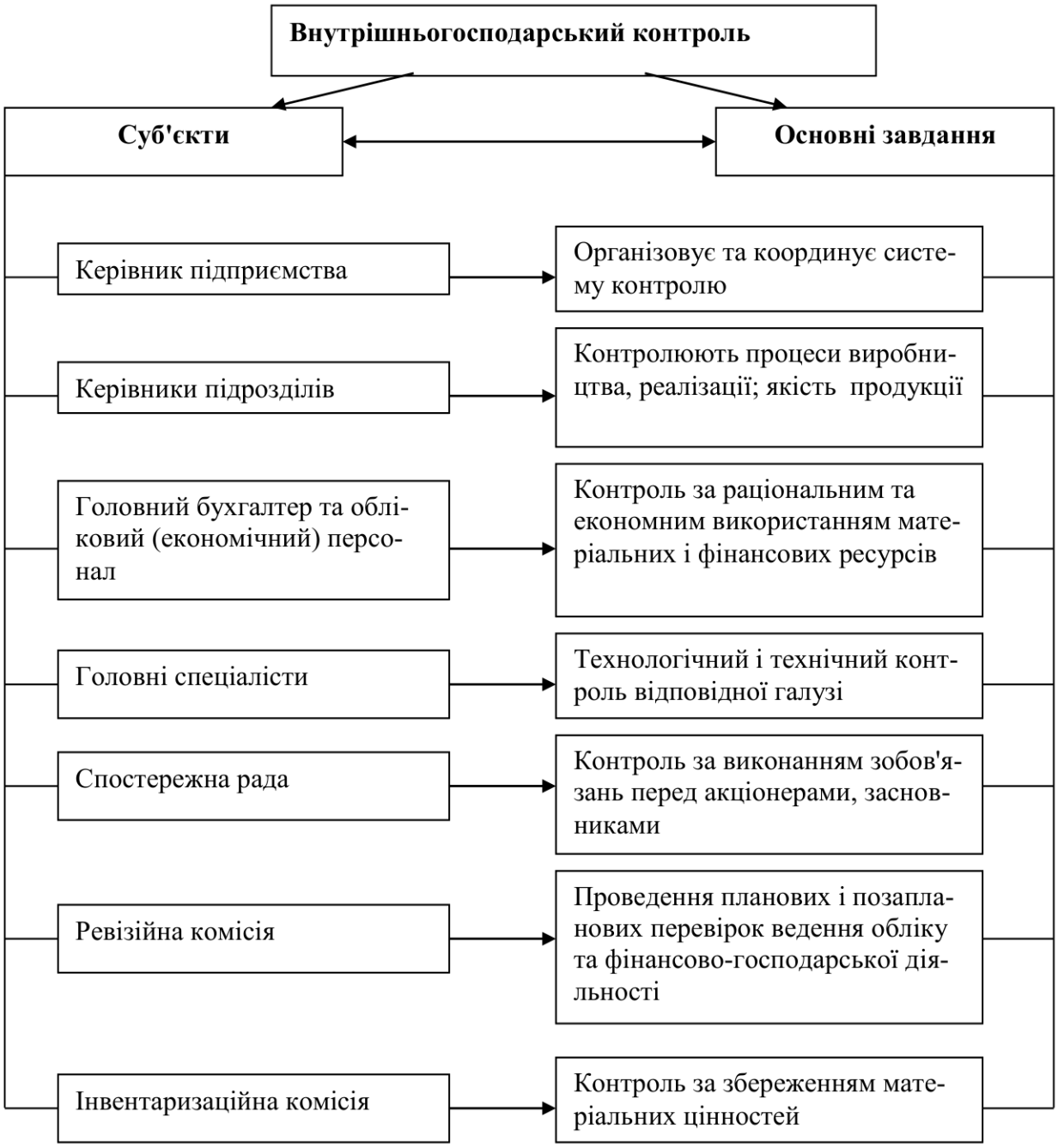


Рис. 2.2. Суб'єкти здійснення внутрішньогосподарського контролю та їх основні завдання

По суті, суб'єкти контролю своєрідні «центри відповідальності», тобто окремі підрозділи підприємства з їх відповідальними особами, що забезпечують контроль за витратами ресурсів або виробничим процесом і мають право й можливість приймати відповідні рішення та є відповідальними за ефективність функціонування підприємства.

Важливим, на наш погляд, є розкриття інформації щодо використання аналітичних процедур при оцінці ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. Згідно з МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» категорія «Система внутрішнього контролю» – це всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом для забезпечення стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації, запобігання фальсифікації.

Внутрішньогосподарському контролю (надалі – ВГК) підлягають контрольне та інформаційне середовище, що пов'язане із підготовкою фінансової звітності, процес оцінки ризиків, моніторинг засобів контролю [7, с. 18].

Підприємства, які мають на меті подальше успішне функціонування і розвиток на ринку товарів, робіт та послуг, повинні щодня контролювати раціональне використання власних ресурсів; своєчасне і повне виконання зобов'язань перед державою зі сплати податків, зборів та інших платежів; своєчасну ліквідацію дебіторської та кредиторської заборгованостей; ефективну організацію бухгалтерського та податкового обліку та звітності, а також забезпечення її достовірності. Для реалізації цієї проблеми доцільно створити службу ВГК.

Найважливішими функціями такої служби ВГК є:

– документування основних процесів підприємства та впровадження процедур ВГК;

– оптимізація роботи всього підприємства та його документообігу, а також зниження ризиків і негативних наслідків їх впливу;

– аналіз ефективності та продуктивності впроваджених процедур ВГК;

– забезпечення раціонального ведення фінансово-господарської діяльності підприємства;

– виявлення, запобігання та виправлення помилок і викривлень у фінансовій бухгалтерської звітності, а також її своєчасної підготовки;

– забезпечення та контроль за збереженням активів, як оборотних, так і необоротних активів;

– ефективне і результативне використання ресурсів, виявлення внутрішньо господарських резервів і прийняття заходів до використання їх в інтересах підприємства; дотримання вимог законодавства та надання достовірної звітності; забезпечення чіткої і злагодженої роботи всього підприємства.

Відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури» поняття «аналітичні процедури» – це аналіз важливих відносних показників і їх порівняння , разом із підсумковим дослідженням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації або мають відхилення від очікуваних величин. Відповідність поняття «аналітичні процедури» категоріям контролю наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Відповідність поняття «аналітичні процедури» категоріям господарського контролю

№ п/п	Ключові поняття	Критерії і поняття господарського контролю
Аналітичні процедури		
1	Програма дій	Методика контролю (група прийомів і способів)
2	Дослідження	
3	Послідовність	
4	Спосіб отримання доказів	Спосіб контролю
5	Процедура	Прийоми контролю
6	Виявлення	
7	Заходи	
8	Дослідження та оцінка показників	
9	Дії аудитора	Контрольні дії аудитора
10	Засіб накопичення інформації	Облікові процедури
11	Аналіз	Прийоми економічного аналізу
12	Аналіз і оцінка показників і тенденцій	
13	Оцінка фінансової звітності	
14	Аналіз фінансової інформації	

Джерело: [218, с. 18]

Служба ВГК на підприємстві створюється для незалежної перевірки виконання її працівниками своїх посадових обов'язків. Ефективний ВГК дозволяє управлінському персоналу знижувати існуючі ризики.

Цілі, завдання та елементи ВГК підприємства наведено на рис. 2.3.

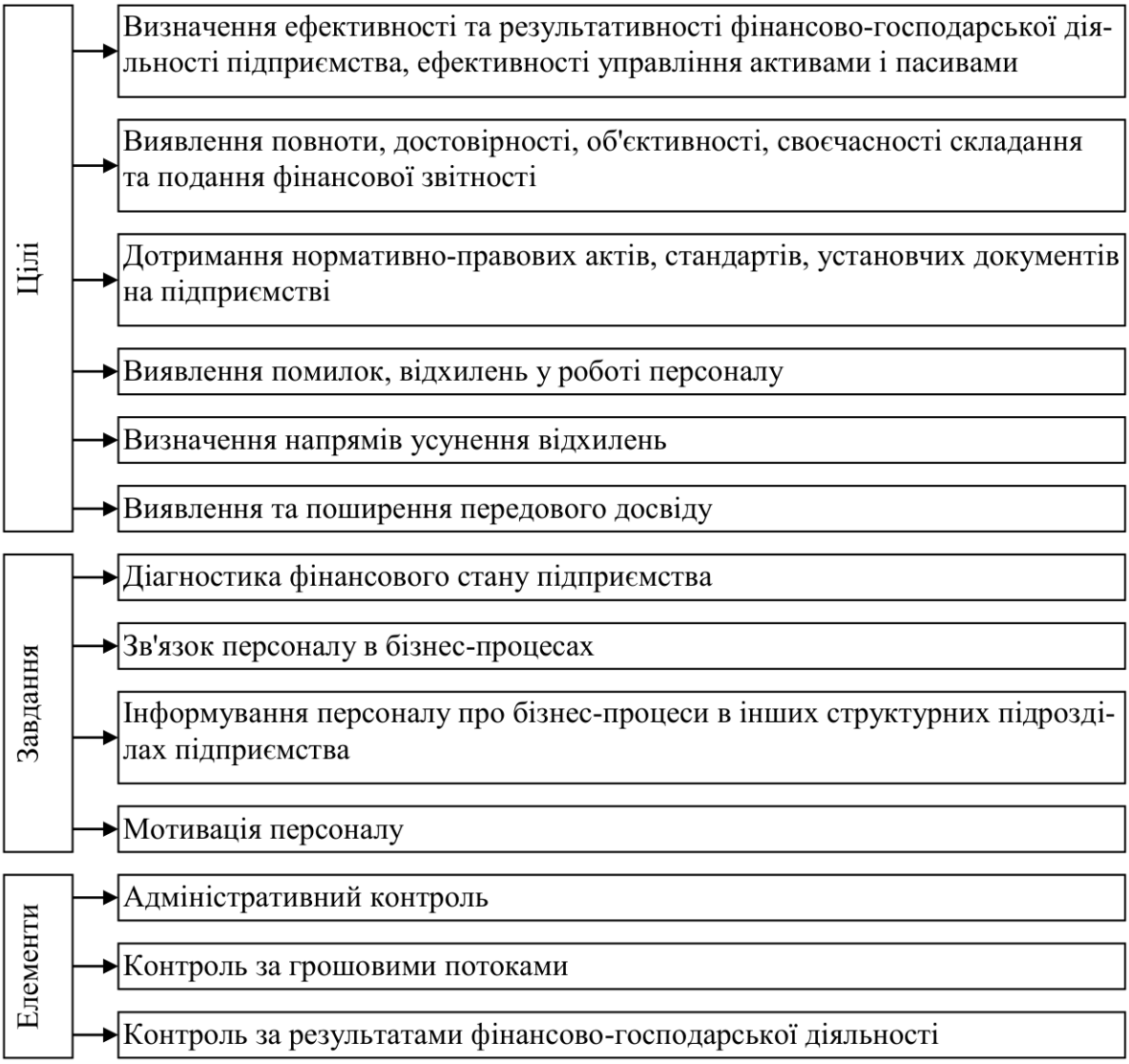


Рис. 2.3. Цілі, завдання та елементи ВГК підприємства

Джерело: [7, с. 19]

ВГК спирається на дані бухгалтерського обліку, таких як інвентаризація, документування тощо, засобів управлінського обліку (нормування витрат тощо), засобів ревізії, контролю та аудиту.

Вимоги до ефективності СВК підприємства наведено в табл. 2.2. Крім виконання основних функцій, ВГК вирішує ряд питань, які виходять за рамки повсякденного бухгалтерського обліку. Сьогодні СВК не що інше, як багато-

функціональний засіб контролю за наданням достовірної фінансової звітності підприємства в суворій відповідності з чинним законодавством і нормативно-правовими актами.

Таблиця 2.2

Вимоги до ефективності внутрішньогосподарського контролю

Відповідність стратегії	Необхідність реультативності	Системність	Адаптивність	Оптимальність	Економічність
Аналіз і використання основних пріоритетів, які закладені в стратегічних планах підприємства	Забезпечення вирішення поставлених завдань	Об'єднання контрольної та функції планування, делегування повноважень і відповідальності	Негайне реагування контролю на зміни у вимогах внутрішнього і зовнішнього середовища	Скорочення зайвого контролю, наслідком чого є додаткові витрати на збір і обробку інформації, що надходить	Відповідність витрачених коштів ефективності контролю

Джерело: [7, с. 20]

У ході дослідження з'ясовується роль і відповідність структурних підрозділів підприємства поставленим перед ними цілям і завданням, встановлюється наявність ефективної системи документування, делегування повноважень, контроль за досягненням поставлених цілей.

Алгоритм організації роботи з моніторингу системи внутрішнього контролю підприємства наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Організація роботи з аналізу системи внутрішнього контролю

№ з/п	Цілі СВК	Оцінка СВК і виконання поставлених перед нею цілей	Рекомендації щодо поліпшення СВК
1	2	3	4
1	Впорядкована і ефективна діяльність	Низька	Систематична робота з організації СВК
		Середня	Теж саме
		Висока	Заходи щодо збереження високої ефективності СВК
2	Збереження майна підприємства	Повна	Розробка інструментів, що забезпечують збереження майна
		Часткова	Припинення неправомірних дій працівників, створення умов для збереження довіреного їм майна

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
3	Достовірність та об'єктивність фінансової звітності	Неповне відображення показників майнового стану та діяльності підприємства у фінансовій звітності	Навчання працівників організації методиці обліку і контролю
4	Оцінка ймовірності привласнення чи неефективного використання цінностей і засобів підприємства	Можливі випадки недотримання принципів делегування повноважень і обов'язків, контролю	Посилення контролю з дотримання принципу делегування повноважень і обов'язків щодо контролю між працівниками, які здійснюють облік на підприємстві
5	Постійний моніторинг відхилень планових показників від фактичних	Аналіз і оцінка планових показників носить нерегулярний характер, не вивчаються відхилення від заданих показників	Запровадження методики внутрішнього планування і стимулювання на підприємстві
6	Своєчасна передача внутрішньої документації та звітності підприємства особам, які приймають управлінські рішення	Результати діяльності підприємства нерегулярно розглядаються	Розробка форм внутрішньої звітності підприємства та порядку прийняття рішень за результатами моніторингу отриманої інформації

Джерело: [7, с. 20]

Отже, вивчаючи питання, пов'язані із ризиком суттєвого викривлення звітності, необхідно чітко розуміти значення середовища внутрішньогосподарського контролю.

Після оцінки системи внутрішнього контролю доцільно проаналізувати систему бухгалтерського обліку, оскільки система подвійного запису рахунків підприємства визначає та забезпечує належний порядок і контроль реєстрації фактів господарського життя підприємства. Оцінка системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку наведено в табл. 2.5. Це дозволяє наочно співставити цілі системи внутрішнього контролю із засобами їх досягнення та оптимізувати заходи щодо СВК, що необхідно для підвищення рівня її продуктивного результату.

У ході проведеного дослідження з’ясовано, що функції органів управління досліджуваного підприємства документально не прописані і це призводить до прямого управління керівників підрозділів.

Таблиця 2.4

Оцінка системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку

№ п/п	Цілі СВК бухгалтерського обліку	Засоби для досягнення поставлених цілей ВГК	Заходи щодо вдосконалення СВК
1	Повне відображення всіх санкціонованих операцій	Обмежений доступ для певного кола користувачів; документальне підтвердження, резолюція, перевірка повноти та правильності бухгалтерських записів	Закріплення порядку ведення бухгалтерського обліку з урахуванням облікової політики підприємства; внесення до посадових інструкцій контрольних функцій
2	Точність вхідної інформації	Вибіркові перевірки виконання посадових інструкцій та рівня професійної підготовки; регулярні перевірки виявлення помилок	Організація безперервної роботи постійно діючих структурних підрозділів з контролю; делегування повноважень щодо взаємного контролю операцій; закріплення функцій контролю в посадових інструкціях працівників
3	Вірна кореспонденція рахунків	Проведення на постійній основі звірення рахунків з метою перевірки точності залишків на рахунках та інші види контролю за грошовими потоками	Визначення локальних регламентів, що регулюють діяльність бухгалтерів і співробітників, що здійснюють ВГК
4	Збереження облікових документів	Створення копій файлових даних для автоматизованої системи обліку та забезпечення їх збереження; обмеження доступу до інформації певного кола користувачів	Створення локальних регламентів про порядок підготовки копій файлових даних
5	Відповідність записів на рахунках обліку чинним нормативним документам	Постійний контроль за відповідністю записів на рахунках бухгалтерського обліку чинним нормативно-правовим документам; регулярне проведення занять з підвищення кваліфікації бухгалтерів і внутрішніх аудиторів	Створення локальних положень з ведення бухгалтерського обліку, контроль за їх регулярним оновленням; моніторинг працівниками бухгалтерської служби змін в чинному законодавстві
6	Запобігання зловживань працівниками організації	Делегування повноважень і їх ротація, регулярна звірка рахунків бухгалтерського обліку	Зафіксувати в посадових інструкціях делегування повноважень і їх ротації; організація служби внутрішнього аудиту
7	Забезпечення керівництва своєчасною інформацією	Подання внутрішньої фінансової звітності в мінімальні терміни	Участь у розробці форм внутрішньої фінансової звітності
8	Виявлення нетипових операцій в обліку	Оперативне подання документів на розгляд керівництву, в разі появи операції, що не відповідають чинним нормативним документам	Пошук факторів, на які слід звернути увагу

Джерело: [7, с. 20]

Визначено основні засади організаційних перетворень: організаційна структура управління повинна стати прозорою; обов'язково наявність підрозділів внутрішнього контролю та служби внутрішнього аудиту; ключові контрольні функції розподіляються між центрами контролю.

Рекомендуємо впроваджувати системи внутрішнього контролю на підприємстві силами власних фахівців, що володіють відповідними практичними навичками та знанням методів організації бізнесу краще, ніж залучені консультанти. Користувачами результатів методики є керівництво, а учасниками, що застосовують методику – заступник директора, головний бухгалтер, зовнішні аудитори, служба ВГК, менеджмент, ревізійна комісія.

Ефективність системи внутрішнього контролю підприємства залежить від наявності компетентного і грамотного персоналу бухгалтерської та економічних служб із чітко прописаними правами і обов'язками, що регулярно підвищують професійну кваліфікацію, яка включає програми підготовки за такими напрямами, як зміни в бухгалтерському, податковому обліку та аудиті, методиці управлінського обліку, використання в роботі МСФЗ.

Реалізація наведених рекомендацій з організації системи внутрішнього контролю на підприємстві дозволить істотно підвищити ефективність його діяльності. Впровадження викладеної методики з урахуванням рекомендацій може стати потужним знаряддям при проведенні моніторингу системи внутрішнього контролю управлінським персоналом підприємства.

На основі внесених пропозицій, а також за наявності достатніх статистичних даних може бути розроблений чіткий і послідовний алгоритм проведення моніторингу якості системи внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах. У подальших дослідженнях доцільно вдосконалити методику виявлення ознак викривлень і помилок у фінансовій звітності.

2.2. Система внутрішньогосподарського контролю на підприємстві

Такий важіль управління, як внутрішній контроль на підприємстві добре відомий уже давно, проте керівництво фірм, як правило, не використовує його можливості й не приділяє належної уваги його якості та застосуванню для прийняття управлінських рішень. Правильність організації внутрішньогосподарського контролю – це один з найголовніших чинників, який допомагає мобілізувати обмежені ресурси підприємства для отримання максимального прибутку.

Необхідно зазначити, що за сучасних умов господарювання на вітчизняних підприємствах існують досить невирішені проблеми організації внутрішньогосподарського контролю, а саме:

- недосконалість нормативно-правового забезпечення контролю;
- невідповідність економічного потенціалу та якісних характеристик його окремих елементів потребам зростання та відтворення вартості підприємств реального сектору економіки;
- невідповідність теоретичних і методологічних засад контролю меті та завданням управління стійким розвитком підприємств у нових соціально-економічних умовах;
- формальні підходи на практиці до організації контролю.

Без названих компонентів неможливо забезпечити чітке функціонування всіх ланок системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. З іншого боку, створення ефективної системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві дозволить:

- забезпечити ефективне функціонування, стійкість і максимальний (відповідно до встановлених цілей) розвиток підприємства в умовах багатопланової конкуренції;
- зберегти та ефективно використовувати ресурси і потенціал підприємства;
- своєчасно виявити та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризи-

ки в управлінні підприємством;

- сформувати адекватну сучасним, постійно змінним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволяє своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі.

Відзначимо, що сьогодні на підприємствах України існує низка проблем стосовно організації та здійснення внутрішньогосподарського контролю. Це пов'язано, зокрема, з відсутністю єдиної методології щодо його проведення, недосконалістю нормативно-законодавчої бази, недостатністю кваліфікованих суб'єктів контролю. Важливими є проблемні аспекти, пов'язані з відсутністю чітко розробленої організаційної структури із врахуванням підпорядкованості відділу внутрішнього контролю і побудовою взаємозв'язків між усіма іншими структурними підрозділами підприємства. Отже, побудова і впровадження на підприємстві системи внутрішньогосподарського контролю повинна мати не формальний, а реальний характер і орієнтуватися на забезпечення ефективного функціонування підприємства в сучасних умовах господарювання.

Велика кількість власників та керівників підприємств навіть сьогодні вважають внутрішній контроль даремним витрачанням часу та коштів, які б можна було спрямувати на інші потреби підприємства. Це пов'язано з відсутністю розуміння мети його проведення. Проте вони не враховують той факт, що запровадження внутрішнього контролю в майбутньому дозволить зменшити витрати підприємства, виявити нові резерви економії фінансових та інших ресурсів, альтернативні напрями розвитку підприємства та розробити рекомендації з покращення фінансово-господарської діяльності. Таким чином, внутрішньогосподарський контроль повинен бути невід'ємним інструментом ефективного здійснення господарської діяльності на кожному підприємстві.

Внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна; правомірності й ефективності використання фінансових, матеріальних і трудо-

вих ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності. Тому, на нашу думку, важливою умовою є забезпечення нормативного регулювання здійснення внутрішнього контролю на підприємстві.

У свою чергу, пропонуємо окремо виділити посаду контролера з питань внутрішнього контролю на підприємстві. Ми вважаємо, що робота контролера, насамперед, має бути зосереджена на витратах підприємства. Це необхідно для того, щоб він міг дати комплексну оцінку діяльності підприємства та встановити прибутковість витрат, а за необхідності зміг би зменшити певні статті витрат і при цьому не вплинути на якість продукції та продуктивності праці працівників.

За результатами дослідження проблем організації внутрішньогосподарського контролю виявлено недооцінювання його ролі в господарській діяльності підприємства, що може призвести до втрати власників та керівників здатності впливати на процеси, які відбуваються на їх підприємствах.

Для підвищення ефективності прийняття своєчасних управлінських рішень на підприємстві запропоновано основні напрями вдосконалення організації внутрішньогосподарського контролю, спрямовані на розробку його нормативно- законодавчої бази, методології проведення, підвищення кваліфікації суб'єктів контролю, удосконалення структури організаційного забезпечення з виділенням місця для внутрішнього контролера, а також на побудову організаційної моделі внутрішнього контролю на підприємстві, в якій має бути визначено взаємозв'язок його елементів. Впровадження запропонованих заходів в практичну діяльність вітчизняних підприємств забезпечить перехід системи управління підприємствами на вищий рівень зрілості та отримання значного економічного ефекту за результатами виконання управлінських рішень, прийнятих на основі внутрішньогосподарського контролю.

На багатьох підприємствах немає відділу (сектору, бюро, групи та ін.) внутрішнього аудиту й ревізійної комісії (ревізора). У такому випадку для здійснення внутрішнього контролю доцільно використовувати структурно-функціональну форму внутрішнього контролю підприємства. Здійснення конт-

ролю, який неодмінно входить у посадові обов'язки будь-якого керівника, повинне включатися у функції будь-якої відповідальної особи.

На нашу думку, створити ефективну систему внутрішнього контролю вкрай складно. Це пов'язано, по-перше, з організаційними труднощами; по-друге, з високими професійними вимогами, що пред'являються до працівників системи внутрішнього контролю, які повинні мати кваліфікацію принаймні не нижче кваліфікації осіб, діяльність яких перевіряється.

З точки зору багатьох фахівців, залучення до цього процесу працівників підрозділів підриває незалежність перевірок і знижує їхню якість. Водночас великий інформаційний потенціал і знання про всі тонкощі діяльності підприємства вигідно виділяє керівників підрозділів, дозволяючи їм орієнтуватися в діяльності підприємства з більшою точністю. Ми вважаємо, що принцип незалежності, який є обов'язковим під час проведення зовнішнього фінансового аудиту, стає умовним відносно внутрішнього контролю. Поняття «незалежність» та «об'єктивність», будучи достатньо близькими за змістом, відрізняються тим, що перше визначається в організаційному контексті, а друге — як професійна якість того, хто проводить перевірку. Тому при неможливості досягнення повної незалежності, але при дотриманні принципу об'єктивності, якість внутрішніх перевірок не постраждає.

Система внутрішнього контролю має більше можливостей для ефективного здійснення із залученням керівників різних підрозділів, оскільки:

– по-перше, саме вони більше за інших зацікавлені в досягненні цілей підприємства й результативності його діяльності;

– по-друге, для них немає необхідності вникати у специфічні питання організації виробництва й реалізації продукції - вони професійно інформовані про це.

Таким чином, при здійсненні контрольних процедур власними силами підприємство може вирішити усі проблеми швидко й оперативно. Звичайно, що працівники підрозділів підприємства адаптовані до його внутрішнього середовища, що є негативним моментом, оскільки вони можуть не звернути ува-

ги на деякі істотні недоліки. Відповідно до цього, можемо зауважити, що найбільш оптимальним способом уникнути подібної «звичності» і сформувати ефективно діючу систему внутрішнього контролю є косорсинг, який припускає розподіл функцій між відповідальними особами підприємства й зовнішньою спеціалізованою організацією, що залучається на стадії постановки системи внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі її функціонування. Косорсинг дозволяє забезпечити якісне вирішення завдання при раціональних витратах.

Переваги використання косорсингу на підприємстві наведено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Переваги використання косорсингу на підприємстві

Ефективність діяльності підприємства прямо залежить від організації внутрішнього контролю (як фінансового, так і технічного), здійснюваного на усіх рівнях управління. У світовій господарській практиці існує аксіома: «Внутрішній контроль повинен існувати на всіх рівнях підприємства, тому що неможливо делегувати вниз відповідальність за контроль».

Слід зауважити, що в наш час проблема створення ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю на більшості підприємств далека від вирішення, незважаючи на всю її актуальність. Підприємства, що мають недоліки в організації системи внутрішнього контролю, несуть серйозні фінансові втрати, а підприємства, які приділяють серйозну увагу внутрішньому контролю, мають кращий результат і у виробничо-господарській, і у фінансовій діяльності. Багато керівників підприємств починають розуміти необхідність добре налагодженої системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль - це складна діяльність, яка вимагає певної координації. Різноманіття об’єктів і предметів контролю, їх функціональні розходження визначають необхідність пошуку універсальної структури й організації контрольної діяльності. Отже, з метою вдосконалення процесу організації внутрішньогосподарського контролю на промислових підприємствах, доцільним є створення спеціального незалежного підрозділу в структурі підприємства – служби внутрішньогосподарського контролю, що дозволить здійснювати ефективний контроль, виявляти найбільш перспективні напрями розвитку та надавати рекомендації стосовно поліпшення діяльності підприємства.

2.3. Організаційні та методичні складові контролю фінансових результатів підприємства

Внутрішньогосподарський контроль повинен здійснюватись згідно з методикою, що направлена на досягнення поставленої мети та цілей підприємства та яка включає застосування притаманних їй методів, процедур внутрішньогосподарського контролю в поєднанні з його суб’єктами та об’єктами відповідно до предмету внутрішньогосподарського контролю [107, с. 133].

Розглянемо детальніше кожен із етапів контрольних процедур методичного забезпечення внутрішнього контролю. З метою планування своєї діяльності, контролер на підготовчому етапі ознайомлюються із господарською діяльністю аграрних підприємствах, процесами закупівлі, зберігання та відпуску продукції потенційним споживачам, отримує список основних постачальників, проводить опитування керівництва й персоналу, здійснює тестування надійності системи внутрішнього контролю збереження запасів, виділяє об’єкти дослідження, оцінює величину ризику і встановлює границю істотності помилок.

Для забезпечення більш ефективного контролю важливим є розробка плану та програми проведення внутрішнього контролю за операціями з результатами процесу виробництва рослинницької продукції.

План внутрішнього контролю виробництва продукції рослинництва не-

обхідно складати на початку перевірки і він може бути доповнений в процесі реалізації його виконання. Програма здійснення внутрішнього контролю операцій з результатами виробничого процесу допомагає здійснювати контроль за виконавцями та контролювати їх роботу.

Записи і висновки внутрішнього контролера у кожному розділі такої програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, який використовується ним у процесі підготовки і обґрунтування внутрішнього звіту керівнику підприємства. Здійснення внутрішнього контролю вимагає від контролера застосування методичних прийомів, які наведено на рис. 2.11.

Під час перевірки внутрішній контролер застосовує відповідні методичні прийоми: органолептичні (інвентаризація, контрольний запуск сировини матеріалів у виробництво, лабораторний аналіз), розрахунково-аналітичні (статистичні розрахунки, аналітичні процедури) та документальні (нормативно-правова, арифметична, зустрічна та взаємна перевірки).

Застосування розробленого методичного забезпечення внутрішнього контролю дозволяє визначити ефективність виробничого процесу за допомогою наступних критеріїв: відповідність витрат на виготовлення продукції одержаним економічним вигодам, повнота використання зворотних відходів та бракованої продукції, забезпечення виготовлення якісної продукції, безпечної для життя, здоров’я та майна споживачів і безпеки навколишнього середовища з дотриманням всіх вимог технологічного процесу.

Джерелами інформації для здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції в бухгалтерському обліку аграрних підприємствах є інформація, яка включає в себе сукупність стандартів бухгалтерського обліку, Кодексів України, Законів України, Указів Президента України, Постанов Кабінету Міністрів України, Інструкцій та Методичних рекомендацій з ведення бухгалтерського обліку запасів.



Рис. 2.5. Методичні прийоми та їх застосування в процесі здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції рослинництва

Джерело: [37, с. 68]

Методична стадія внутрішнього контролю передбачає безпосереднє проведення перевірки правильності відображення операцій з виробництва рослин-

ницької продукції на рахунках бухгалтерського обліку, облікових регістрах та фінансовій звітності за допомогою документальних та фактичних методичних прийомів, складання робочих документів контролера.

Наступним етапом є перевірка процесу виробництва продукції рослинництва і його результатів на предмет забезпечення безпеки для споживачів і навколишнього середовища.

Важливе значення для забезпечення якості і безпечності продукції для споживача та навколишнього середовища має організація ефективного технічного контролю якості рослинницької продукції, що передбачає перевірку відповідності виготовленої продукції вимогам державних стандартів або технічних умов.

Технічний контроль представляє собою перевірку відповідності продукції або процесу, всіх виробничих умов, від яких залежить якість продукції, установленим технічним вимогам до якості на всіх стадіях технологічного процесу. Безпосередньо до такого виду рослинницької продукції як пшениця застосовується стандарт на ДСТУ 3768:2010 «Пшениця. Технічні умови. На інші види продукції рослинництва використовуються інші державні стандарти.

Досить змістовним етапом здійснення внутрішнього контролю є проведення перевірки інвентаризації продукції рослинництва на складах та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку.

Перед початком проведення інвентаризації керівник підприємства затверджує Наказ на проведення інвентаризації та призначає інвентаризаційну комісію у складі не менше трьох осіб.

Інвентаризація готової продукції здійснюється наступним чином з метою встановлення фактичної наявності та співставлення їх з даними бухгалтерського обліку за рахунком 26 «Готова продукція»:

- підготовка складу для проведення інвентаризації;

- виявлення та встановлення залишків готової продукції та їх відображення в інвентаризаційному опису;

- співставлення фактичних показників наявності продукції рослинництва

з даними бухгалтерського обліку;

- відображення результатів інвентаризації продукції рослинництва у бухгалтерському обліку;

- складання та затвердження акту інвентаризації;

- прийняття рішень щодо виявлених недоліків.

У результаті проведення інвентаризації можуть бути виявлені надлишки, недостачі або пересортування виготовленої продукції. У бухгалтерському обліку нестачі готової продукції необхідно відображати залежно від встановлення винної особи: якщо винна особа встановлена, то ця особа може внести певну суму грошових коштів у касу для покриття завданої шкоди підприємству або вирахувати із заробітної плати суму відшкодування; якщо винну особу не встановлено, нестачу необхідно списувати на результати господарської діяльності записом Д-т субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» у кореспонденції з рахунком 26 «Готова продукція» із одночасним відображенням суми такої нестачі на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

У результаті виявлення надлишків виготовленої продукції, у бухгалтерському обліку необхідно здійснити запис: Д-т рахунку 26 «Готова продукція» у кореспонденції із субрахунком 719 «Інші доходи операційної діяльності». Наприкінці звітного періоду сума, відображена на рахунку 719, списується в кредит рахунку 791 «Результат основної діяльності». Тому для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності суб'єкти господарювання зобов'язані проводити інвентаризацію, що підтверджує наявність, стан та оцінку активів підприємства.

Наступним етапом здійснення внутрішнього контролю є перевірка наявності необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про продукцію для покупців рослинницької продукції.

На цьому етапі застосовуються прийоми документального контролю, зокрема формальна, арифметична, нормативно-правова перевірки для встановлення фактів достовірності реєстрації та документального підтвердження гос-

подарських операцій.

Особливу увагу слід приділити етапу перевірці точності та достовірності оцінки результатів виробництва продукції рослинництва, оскільки результатами виробничого процесу можуть бути: безпосередньо зернова продукція по відповідних класах, зерно відходи та солома Для цього необхідно перевірити чи визначено в Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства методи оцінки результатів процесу виробництва продукції рослинництва.

Досить важливими етапами здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва є перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва рослинницької продукції, перевірка правильного відображення господарських операцій з виробництва рослинницької продукції на рахунках бухгалтерського обліку та перевірка організації та ведення аналітичного обліку операцій з виробництва рослинницької продукції відповідно до розробленого робочого плану рахунків на підприємстві.

Здійснюючи перевірку правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва продукції, внутрішній контролер повинен застосувати метод зіставлення бухгалтерських документів, що визначає недостовірне, необґрунтоване відображення господарських операцій, невідповідність записів однієї і тієї ж операції в первинних документах та регістрах обліку, а також факт доброякісних та недоброякісних документів.

Внутрішній контролер також використовує й інші способи документального контролю, зокрема зустрічну перевірку, яка полягає у зіставленні декількох примірників одного і того ж документа, що знаходиться в різних організаціях або у різних підрозділах.

При перевірці правильного відображення господарських операцій з виробництва продукції на рахунках бухгалтерського обліку та їх аналітичного обліку внутрішній контролер може виявити наступні порушення: неправильно розмежовано результати виробничого процесу на кондиційний та некондиційний, внаслідок чого викривлюються показники фінансової звітності та дані бухгалтерського обліку, необхідних для проведення фінансового аналізу; невід-

повідність даних синтетичного та аналітичного обліку операцій з виробництва продукції; неправильна кореспонденція рахунків при відображенні в бухгалтерському обліку операцій з виробництва продукції.

Принципово важливим етапом внутрішнього контролю процесу виробництва продукції є перевірка правильності проведення розрахунків з контрагентами по операціях з реалізації рослинницької продукції.

Не менш важливим етапом є перевірка відповідності даних регістрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з виробництва рослинницької продукції, показників облікових регістрів та фінансової звітності. Для цього необхідно здійснити контрольні процедури, які будуть включати формальну, яка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів та аналітичну – оцінка за допомогою вивчення вірогідних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дає змогу встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності.

Для цього необхідно встановити: повноту заповнення реквізитів і граф звітності; правильність показників на початок та кінець звітного періоду; дотримання строків і термінів подання фінансової звітності; відповідність показників оборотно-сальдової відомості та головної книги (передбачає співставлення показників рахунків бухгалтерського обліку в такій послідовності: 24→23→26→90); правильність формування показників головної книги та форми № 1 «Баланс».

Останнім етапом внутрішнього контролю є встановлення ефективності використання відходів та соломи.

Результати внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції узагальнюються у відповідному акті, який має довільну форму.

Висновок до розділу 2.

Внутрішньогосподарський контроль є важливим елементом управління підприємством, і його здійснення вимагає застосування методики, спрямованої на досягнення поставлених мети і цілей. Ця методика включає в себе застосування властивих їй методів та процедур внутрішньогосподарського контролю, що мають відповідати предмету контролю. Вивчення структури та складових системи внутрішньогосподарського контролю сприяло більш глибокому розумінню їх взаємозв'язку та впливу на підприємство. Аналіз організаційних та методичних аспектів контролю фінансових результатів визначив їхню важливість у процесі внутрішнього контролю, наголошуючи на їхньому внеску у точність, ефективність та відповідність стандартам управлінської практики. В цілому, розділ 2 відображає системний підхід до управління внутрішнім контролем, який є важливою складовою успішного функціонування підприємства в умовах сучасного бізнес-середовища.

Велика увага, приділена організаційним та методичним аспектам контролю фінансових результатів, свідчить про їхню стратегічну вагу у впорядкуванні господарської діяльності. Розгляд цих складових підкреслив необхідність системного і інтегрованого підходу до управління фінансовим контролем на рівні підприємства. Зазначений у розділі підхід до управління системою внутрішнього контролю став важливим фактором у забезпеченні ефективності та стійкості підприємства в умовах зростаючої конкуренції та змін на ринку. Висвітлення організаційно-методичних аспектів контролю фінансових результатів підкреслює необхідність не лише визначення стратегій, але й їхнього якісного впровадження в реальну практику.

В цілому, розділ 2 надає комплексний погляд на управління внутрішнім контролем на підприємстві, вказуючи на важливість спрямованих дій і систематичного підходу до забезпечення ефективності та високого рівня корпоративного управління.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Стратегічні аспекти управління внутрішнім контролем

На основі структури внутрішнього контролю COSO побудовано підхід Міжнародних стандартів аудиту до оцінки ефективності внутрішнього контролю (МСА 315) та низку національних стандартів, зокрема, модель CoCo, що була підготовлена Канадським інститутом дипломованих бухгалтерів. Модель CoCo побудована на основних принципах структури COSO, але внутрішній контроль у цій моделі розглядається у контексті виконання поставлених завдань і тих елементів організації (включаючи ресурси, системи, процеси, корпоративну культуру, структуру управління), які у сукупності забезпечують досягнення поставлених перед організацією цілей.

Ефективність, в загальному розумінні, – це «здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту, тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат». При цьому, під економічною ефективністю розуміється «…досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці». Це визначення справедливе і для оцінки внутрішньогосподарського контролю [37, с. 47].

Вчені зауважують, що ефективність внутрішньогосподарського контролю «щільно пов’язана або залежить від його якості», під якою слід розуміти «сукупність властивостей (притаманних характеристик, ознак, особливостей) контрольного процесу, які характеризують його корисність, та є одним з головних показників його ефективності». Погоджуємося, що ефективність і якість контролю тісно пов’язані, але дискусійним виглядає тлумачення якості одним з показників ефективності контролю, а не навпаки.

За нашими спостереженнями, на практиці, стосовно системи внутрішньогосподарського контролю, категорія «якість» зазвичай використовується як

узагальнююче поняття. Якщо стверджується, що на підприємстві якісна система внутрішньогосподарського контролю, під цим розуміється, що така система своїм існуванням задовольняє всім вимогам, які стоять перед нею.

Поряд з цим поняття «якісна система внутрішньогосподарського контролю» може тлумачитись не комплексно, а стосовно тих чи інших аспектів. «Якісна система внутрішньогосподарського контролю» може означати тільки позитивну характеристику стану такої системи (стану кадрового та матеріального забезпечення, організаційної структури та розподілу обов'язків тощо), але не характеризувати показники її функціонування.

Щодо ефективності, то вона за своєю сутністю є критерієм оцінки функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, а не її стану, виступаючи таким чином однією зі складових категорії «якість». При цьому, зауважимо, що ефективна система внутрішньогосподарського контролю апріорі вважається якісною, але не завжди навпаки. Якісна, за своїм станом система, з огляду на певні обставин, може бути не ефективною. Це призводить до того, що категорію «ефективність» поряд з категорією «якість» часто використовують як узагальнюючу по відношенню до інших властивостей, що характеризують систему внутрішньогосподарського контролю. Враховуючи зазначене, цілком підтримуємо твердження, що «ефективність виступає інтегрованою ознакою якості контролю». Поряд з цим обґрунтованою і слушною вважаємо пропозицію щодо виокремлення таких складових (аспектів) якості внутрішньогосподарського контролю: системного, методологічного, ресурсного, організаційного та функціонального.

Системний аспект передбачає відповідність внутрішньогосподарського контролю підприємства характеристикам системи і наявність системних якостей. Методологічний аспект якості віддзеркалює відповідність основним принципам організації і функціонування системи контролю. Ресурсний аспект характеризує досконалість кадрового, методичного, технічного та фінансового забезпечення системи; організаційний – рівень організації процесів контролю (досконалість структури системи контролю; ступінь узгодженості, координо-

ваності дій виконавців контрольних процедур; створення адекватного контрольного середовища). За функціональним аспектом якості системи оцінюють досконалість застосування операційно-процедурної технології контролю, досконалість використання методів опрацювання інформації щодо стану та руху підконтрольних об’єктів, комунікативну досконалість.

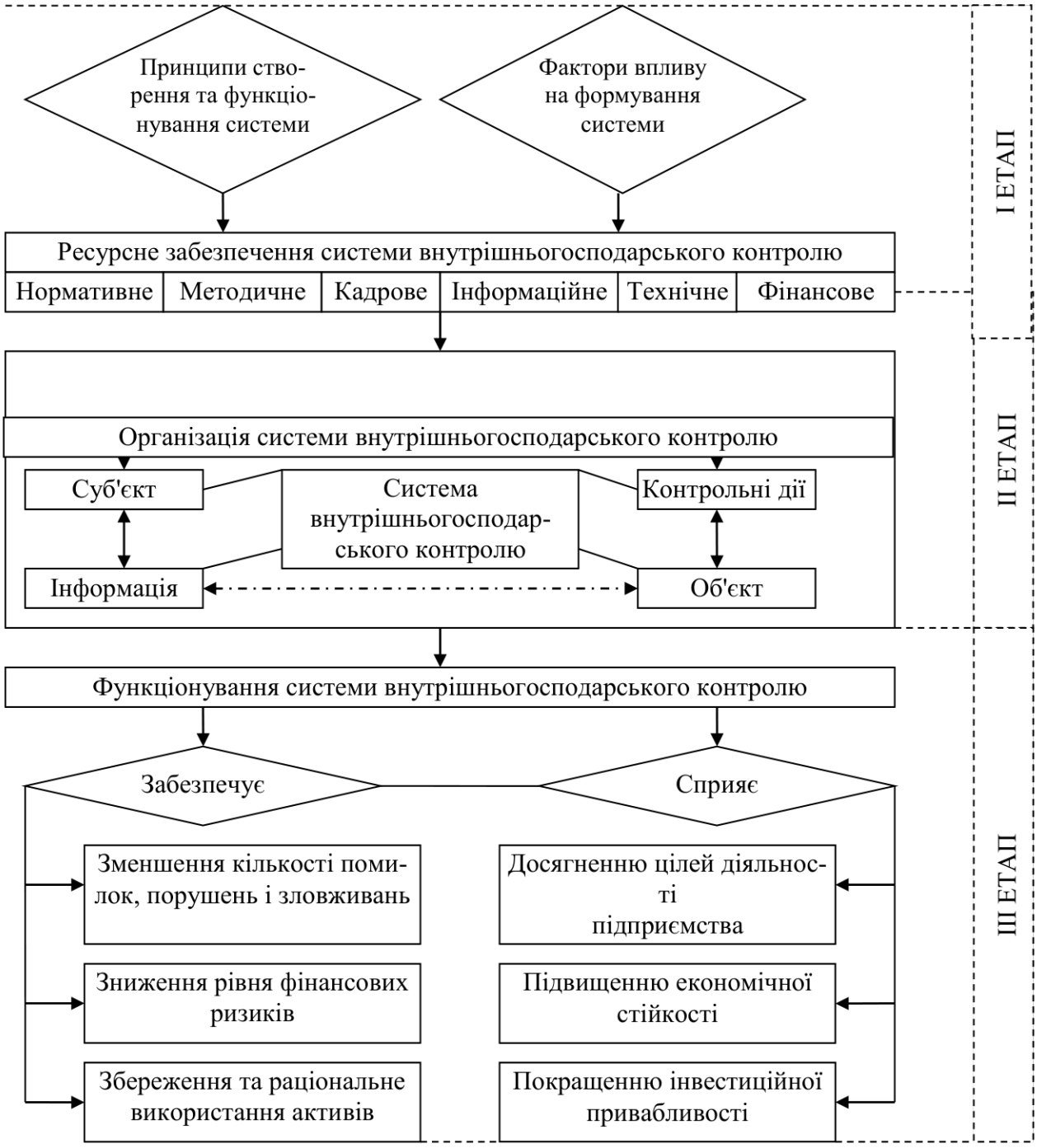


Рис. 3.1. Модель процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств

На нашу думку, процес формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства можна поділити на три етапи. На першому етапі повинно бути забезпечено дотримання системного, методологічного та ресурсного аспектів якості внутрішньогосподарського контролю, як основи для його подальшого успішного функціонування. Другий етап є організаційним, третій – результативним, обумовленим виконанням системою своїх функцій. Модель процесу формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств представлена на рис. 3.1.

Визначення категорії «якість внутрішньогосподарського контролю» в системному і методологічному аспектах є дуже важливим для пізнання його сутності. Однак ці аспекти якості важко піддаються оцінці, тим більше кількісному виміру. Погоджуємось, що в практичній діяльності складно оцінити ступінь відповідності внутрішньогосподарського контролю характеристикам системи і наявність системних якостей, та, все ж таки, відповідність основним принципам організації та функціонування системи, на наш погляд, можна виміряти за допомогою експертних методів, зокрема оцінно-ситуаційного підходу.

Під час формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю необхідно дотримуватись таких принципів створення структури системи контролю як системна впорядкованість; відповідність загальній логіці організації управління, оптимальне співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю, координація контрольних дій.

Функціонування системи внутрішньогосподарського контролю має відповідати принципам оптимального співвідношення видів контролю, пріоритетності контролю критичних точок, безперервності контролю в часі; спадкоємності складових контролю в просторі і в часі.

Формування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства відбувається під впливом різних факторів, основними з яких є організаційно-правова форма, галузева приналежність і розмір підприємства (масштаб та вид діяльності), організаційна та управлінська структури, фінансовий стан підприємства. Враховуючи зазначені фактори на кожному підприємстві повинні бути

створені оптимальні передумови для вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю та її подальшого розвитку. В результаті попередніх досліджень нами були ідентифіковані такі передумови та запропоноване їх групування за класифікаційними ознаками.

Створення передумов вдосконалення внутрішньогосподарського контролю знаходиться в межах відповідальності вищої управлінської ланки. Виходячи з визначених передумов ми сформували перелік завдань для власників та керівників аграрних підприємств, комплексне вирішення яких дозволить закласти належну основу щодо формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю підприємства (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Завдання для власників та керівників аграрних підприємств щодо створення належних передумов для формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю

Джерело: [37, с. 50]

Формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах неможливе без належного нормативного, методичного, кадрового, інформаційного, технічного та фінансового забезпечення. Разом з тим, повинні бути дотримані вимоги щодо відповідності організаційної структури системи внутрішньогосподарського контролю організаційній та управлінській структурам підприємства, оптимальності співвідношення форм внутрішнього контролю, координації контрольних дій. Поєднання ресурсної та організаційної складових якості системи дозволить суб'єктам внутрішньогосподарського контролю максимально ефективно реалізувати свої функції.

Можна вважати, що контроль виконує свою справжню роль, тобто забезпечує досягнення цілей підприємства, коли він має такі властивості як стратегічне спрямування, постійна орієнтація на результати, відповідність справі, своєчасність, гнучкість, простота, економічність. Тобто, ефективною система внутрішньогосподарського контролю є тоді, коли надається висока оцінка її результативності, дієвості та економічності. За критеріями результативності і економічності стосовно функціонування системи внутрішньогосподарського контролю визначається обсяг виявлених відхилень та витрат, пов'язаних зі здійсненням контрольних заходів.

Оцінка за критерієм дієвості характеризує здатність внутрішньогосподарського контролю забезпечувати: зменшення помилок, порушень і зловживань на підприємстві; знижувати рівень фінансових ризиків, шляхом їх ідентифікації, оцінки та прогнозування; збереження та раціональне використання активів. Також саме за критерієм дієвості оцінюється наскільки система внутрішньогосподарського контролю спроможна сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень і, разом з цим, підвищенню економічної стійкості, покращенню інвестиційної привабливості та досягненню інших цілей діяльності підприємства.

Результати проведених досліджень дозволяють з впевненістю стверджувати, що на сьогоднішній день аграрні підприємства потребують формування не тільки результативної та економічної системи внутрішньогосподарського

контролю, але і дієвої. Запропонований підхід до формування системи внутрішньогосподарського контролю дозволить підприємствам досягнути більш високого рівня ефективності управління і внутрішньої організаційної та економічної культури. Потенційна модель функціонування внутрішнього і зовнішнього контролю представлена на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Потенційна модель функціонування зовнішнього і внутрішнього контролю на підприємстві

Отже, на кожному підприємстві повинна бути створена й функціонувати

система внутрішнього контролю, призначена виявляти та попереджати недоліки у стані безпеки, надійності й ефективності роботи підприємства, підвищувати якість діяльності на всіх етапах виробничого циклу економічного суб'єкта.

3.2. Оптимізація процесів обліку та аудиторського контролю фінансових результатів

Проведені дослідження показують, що при раціональній організації робочих місць продуктивність праці зростає на 15-25%. Тому дотримання принципу ергономічності буде мати соціально-економічні наслідки впливу, оскільки раціональне планування робочих місць внутрішніх аудиторів забезпечуватиме найкраще розміщення знарядь і предметів праці, не допускатиме загального дискомфорту, зменшуватиме втомлюваність працівників, й відповідно підвищуватиме їх продуктивність праці, що матиме економічний ефект. Крім того, дотримання ергономічних вимог до робочих місць створює приємний настрій під час роботи, сприяє досягненню поставлених цілей, створює відчуття зручності, комфортності, найповніше задовольняє потреби відповідно до антропометричних і психологічних характеристик внутрішніх аудиторів, що матиме позитивний соціальний ефект [53, с. 185].

Вирішальним фактором успіхів в управлінні підприємством та результативності роботи внутрішніх аудиторів є мотивація праці, яка становить основу трудового потенціалу працівників та є одним із найкращих способів підвищення ефективності діяльності як підрозділу внутрішнього аудиту так і підприємства. Економічний ефект від дотримання принципу мотивованості є дуже важливим, оскільки зростання заробітної плати внутрішніх аудиторів, яке відбуватиметься відповідно до зростання продуктивності праці, або дещо випереджатиме її, створюватиме сприятливі стимули до пошуку найсучасніших методів проведення аудиторських перевірок. І в той же час, як зазначає О.В. Мудра, зниження ж мотивуючої та стимулюючої ролі оплати праці і доходів призводить до протилежного ефекту – падіння продуктивності праці, неефективного

використання робочого часу, деградації якості трудового потенціалу та інших негативних соціально-економічних наслідків. Таким чином, принцип мотивованості матиме двосторонні соціально-економічні наслідки впливу на організацію внутрішнього аудиту.

Економічні наслідки впливу принципу репрезентативності при його дотриманні при формуванні аудиторських вибірок будуть проявлятися в одержанні своєчасних, достовірних і науково-обґрунтованих аудиторських доказів, підвищенні якості внутрішнього аудиту, наданні значного обсягу необхідної інформації при менших витратах, ніж проведення детального тестування. Соціальні наслідки впливу принципу соціальної відповідальності будуть проявлятися через проведення всебічної та об'єктивної оцінки стану корпоративних відносин, що дозволить виявити потенційні загрози погіршення соціального клімату на підприємстві, розкрити резерви розвитку людських ресурсів, здійснити діагностику проблемних ситуацій, що виникають па підприємстві, а також оцінити рівень їх важливості, знайти шляхи їх вирішення та сформувати конкретні рекомендації для зацікавлених сторін. Крім того, дотримання цього принципу при проведенні внутрішнього аудиту дозволить здійснити аналіз чинників соціальних ризиків, виробити пропозицій щодо зниження їх впливу та запобігти можливим конфліктам інтересів.

Таким чином, всій сукупності методів, способів, методик, що використовуються в процесі внутрішнього аудиту надають єдності і логічності методологічні принципи. Саме вони відображають загальні вимоги, що пред'являються до змісту, структури і способів організації аудиторських перевірок, визначають межі та правила побудови теоретичних положень, на яких базуються подальші дії аудиторів, об'єднують і організують окремі методи, техніки і прийоми внутрішнього аудиту в єдиний процес. Необхідно підкреслити, що від характеру обраних методологічних принципів багато в чому залежать висновки, які надаються вищому керівництву за результатами аудиторських перевірок, їх достовірність, рівень всебічності, ступінь переконливості, істинність для керівництва та інших стейкхолдерів.

Дотримання методологічних принципів надає процесу внутрішнього аудиту ознак науковості, що робить його результати більш надійними, а вироблені в результаті рекомендацій внутрішніх аудиторів управлінські рішення – науково обґрунтованими. Таким чином методологічні принципи внутрішнього аудиту є основою для наукового відбору методів, методик та технік для конкретної аудиторської перевірки чи наукового пізнання його як об'єкта дослідження.

Дотримання організаційних принципів у процесі внутрішнього аудиту дозволяє обрати найбільш оптимальні варіанти для впорядкування структури і функціонування підрозділу внутрішнього аудиту, чітко розподілити фахівців, які володіють різними компетенціями між об'єктами та ділянками перевірок, усунути паралелелізм і дублювання у виконанні функціональних обов'язків. Крім того, саме слідування організаційним принципам дозволить забезпечити високу ефективність роботи підрозділу внутрішнього аудиту, сприятиме досягненню бажаних результатів при мінімальних затратах праці, матеріально-фінансових ресурсів і організаційних зусиль, впровадити ефективну систему управління ризиками, гнучко налаштувати синергетичні зв'язки всередині підрозділу та з іншими структурними підрозділами суб'єкта господарювання, що дозволить вирішувати нові задачі, які можуть виникати в результаті зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування підприємства, і забезпечити можливість розширення і модернізації його діяльності.

Вважаємо, що для створення ефективного та дієвого внутрішньогосподарського контролю на підприємствах варто було б проводити внутрішній аудит. Внутрішній аудит у ринкових умовах господарювання є спеціалізованою службою, не будучи при цьому одним із структурних підрозділів обліково-фінансової служби, а лише частиною внутрішньогосподарського контролю.

Обов'язки і статус внутрішніх аудиторів варіюються і видозмінюються залежно від замовника. Служба внутрішнього аудиту, будучи незалежним підрозділом, створеним у межах підприємства, повинна виконувати систематичну, щоденну роботу з перевірки й оцінювання його діяльності.

На вибір структури внутрішнього аудиту сільськогосподарських підприємств впливають такі фактори, як розміри підприємства, його організаційно-правова форма, обсяги виробництва. Саме тому, вважаємо, що у великих підприємствах повинен бути створений відділ внутрішнього аудиту, а у малих та середніх – посада внутрішнього аудитора.

Робота аудиторських служб базується на принципах колегіальності, компетентності, самостійності, незалежності, конфіденційності, регламенту й інформаційної забезпеченості, відповідальності.

Служба внутрішнього аудиту підприємств має бути забезпечена такими регламентами:

- положенням про відділ внутрішнього аудиту;

- посадовою інструкцією внутрішнього аудитора;

- календарним планом роботи відділу і його спеціалістів;

- методичними вказівками про оформлення робочих документів внутрішнього аудитора.

Внутрішні аудитори отримують підтримку керівництва найвищої ланки, щоб без перешкод виконувати аудиторську роботу. При цьому керівник відділу внутрішнього аудиту має відповідні повноваженнями для ознайомлення з аудиторськими доказами і вживання заходів згідно з рекомендаціями аудиторів.

У наведена організаційна модель внутрішнього аудиту.

Положення про відділ внутрішнього аудиту має містити такі розділи:

1. Загальні положення: вказується, чиїм структурним підрозділом є цей відділ, його підпорядкованість вищому керівництву, якими нормативними документами керуються працівники служби внутрішнього аудиту, хто безпосередньо відповідає за організацію останнього.

2. Завдання підрозділу: зазначаються головні та другорядні завдання служби внутрішнього аудиту щодо комплексного контролю і надання консультаційних (супутніх) послуг.

3. Структура підрозділу: подається перелік усіх структурних підрозділів (сектори, бюро, групи) і вказується взаємозв’язок між ними, розподіл

обов'язків між працівниками, кваліфікаційні вимоги до начальника відділу, штату працівників і форми оплати праці.

4. Функції підрозділу: визначається призначення і роль підрозділу, вид роботи, яку він має виконувати.

5. Компетенція підрозділу: вказується сукупність прав і обов'язків працівників.

6. Взаємозв'язки відділу внутрішнього аудиту з іншими підрозділами: зазначається, яку інформацію та від кого отримує цей відділ, як і кому передає інформацію.

7. Відповідальність: визначається відповідальність внутрішнього аудитора за якісне та своєчасне виконання покладених на нього завдань і функцій.

Внутрішні аудитори не відповідають за об'єкти, що перевіряють. Обов'язки співробітників служби внутрішнього аудиту та рівень їхньої кваліфікації визначають у посадових інструкціях. Вважаємо, що служба внутрішнього аудиту має бути забезпечена службовим приміщенням, обладнаним комп'ютерною технікою, зв'язком, господарським інвентарем, канцелярським приладдям, законодавчими і нормативно-правовими документами.

Структуру відділу внутрішнього аудиту сільськогосподарських підприємств можна зобразити за допомогою такої схеми (рис. 3.7).

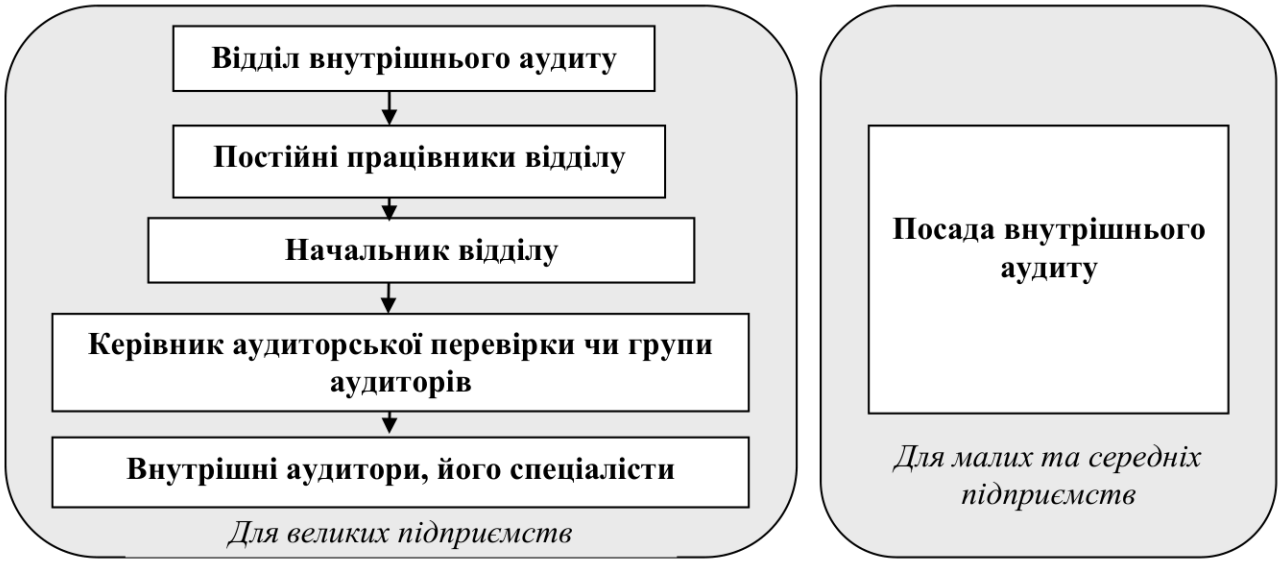


Рис. 3.3. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах

Внутрішній аудит в сільськогосподарських підприємствах має тісний

взаємозв'язок з різними сферами діяльності підприємства, його підрозділами. Цей взаємозв'язок відображають дані табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Взаємозв'язок внутрішнього аудиту з іншими підрозділами

Підрозділ	Елемент взаємозв'язку
1	2
Керівництво організації	Аудитори отримують до виконання розпорядження, накази, плани. Подають висновки (звіти) з результатами перевірок, аналізом, рекомендаціями та пропозиціями.
Бухгалтерія	Аудитори перевіряють документи, які підтверджують надійність системи бухгалтерського обліку та звітності, обґрунтованість розрахунків. Надають інформацію щодо перевірок, інвентаризації. Інформують співробітників бухгалтерії про зміни в законодавстві.
Юридичний відділ	Аудитори отримують результати судового розгляду в цивільних і карних справах, проекти наказів, інструкцій, договорів.
Планово-економічний відділ	Аудитори перевіряють додержання встановлених норм і нормативів, звіти про виконання планів, кошторисів, обґрунтованість відпускних цін на виготовлену продукцію. Інформують про можливості економії матеріальних цінностей і грошових ресурсів
Відділ праці та заробітної плати	Аудитори отримують штатні розписи та його зміни, положення про оплату праці. Надають пропозиції з удосконалення оплати праці, довідки про перевірку підрозділів щодо використання робочого часу.
Відділ постачання та збуту	Аудитори контролюють стан матеріально-технічного забезпечення, ефективність укладених договорів на закупівлю сировини, матеріалів та інших виробничих запасів, договорів на реалізацію продукції, звіти про використання матеріалів на виробництво, відпуск матеріалів на сторону, акти приймання і списання товарно-матеріальних цінностей, документи щодо претензій в зв'язку з постачанням продукції. Перевіряють на складах картки складського обліку, оформлення первинних документів, договори про матеріальну відповідальність, зберігання цінностей.
Виробничий відділ і виробничі цехи	Аудитори отримують дані виконання плану випуску продукції, інформацію про залишки незавершеного виробництва, норми відпуску матеріальних ресурсів, рекламації на неякісну продукцію. Надають матеріали перевірок з аналізом використання матеріальних ресурсів. Перевіряють звіти, оформлення накладних, відповідність фактичного виходу продукції нормам, обґрунтованість використання норм природного убутку. Вивчають законність зарахування затрат до виробництва продукції, заповнення виробничих журналів, дотримання технологічної дисципліни, пожежної безпеки, правил з охорони праці, своєчасність відображення операцій у первинних документах.

Отже, удосконалення формування системи внутрішньогосподарського контролю дозволить підприємствам аграрного сектору досягнути більш високого рівня ефективності управління і внутрішньої організаційної та економіч-

ної культури; буде сприяти вирішенню поточних виробничих задач і реалізації стратегічних цілей.

Висновок до розділу 3.

Аналіз стратегічних аспектів дозволяє визначити ключові напрямки розвитку внутрішнього контролю, а оптимізація процесів обліку та аудиторського контролю відображає практичні заходи для підвищення ефективності та точності фінансового моніторингу. На основі структури внутрішнього контролю COSO, був розроблений підхід до оцінки ефективності внутрішнього контролю, використований Міжнародними стандартами аудиту (МСА 315) та національними стандартами, зокрема моделлю COSO, яку створив Канадський інститут дипломованих бухгалтерів. Модель COSO, в основному, ґрунтується на основних принципах COSO, але розглядає внутрішній контроль у контексті виконання завдань та елементів організації (ресурси, системи, процеси, корпоративна культура, структура управління), які спільно забезпечують досягнення цілей організації. Структурований підхід до стратегічного управління внутрішнім контролем виявляється ключовим для досягнення цілей підприємства та адаптації до змін в економічному середовищі. Перегляд операційних процесів обліку та контролю фінансових результатів визначає необхідність оптимізації для підвищення швидкості, точності та відповідності до сучасних вимог.

Аналіз стратегічних аспектів управління внутрішнім контролем, який представлений у розділі, дозволяє визначити ключові напрямки вдосконалення системи контролю на підприємстві. Виявлено, що стратегічний підхід до управління внутрішнім контролем є критичним для успішного функціонування підприємства в змінних умовах бізнес-середовища. Система повинна бути гнучкою та адаптивною, враховуючи стратегічні цілі та вимоги ринку.

Отже, стратегічний підхід до управління внутрішнім контролем та оптимізація облікових і аудиторських процесів є важливими компонентами сучасної системи корпоративного управління. Їхнє впровадження сприятиме підвищенню конкурентоспроможності та стійкості підприємства на ринку.

РОЗДІЛ 4
ЕФЕКТИВНІСТЬ ІНТЕРАКТИВНОГО НАВЧАННЯ В КОНТЕКСТІ ПОКРАЩЕННЯ ЯКОСТІ ОСВІТИ

4.1. Інтерактивне навчання як запровадження сучасних методів покращення якості освіти

В умовах розвитку вищої освіти в Україні визначено пріоритетні напрями, створено її сучасну нормативно- правову базу, здійснюється практичне реформування з орієнтацією на світові та європейські освітні стандарти. Актуальним на сьогодні є удосконалення системи вищої освіти, яке спрямоване на кадрове забезпечення аграрної галузі. Актуальність даної теми обумовлена необхідністю покращання якості освіти шляхом впровадження інтерактивних методів навчання.

Різноманітні спроби класифікації інтерактивних методів навчання представлені в роботах: Л. Н. Вавилова, [1], Т.Н. Добриніна, [5], Е.Я. Голант,[2], О. А. Голубкова, [3], В. В. Гузєв , [4], та інші. Г.С. Харханова класифікує інтерактивні методи на основі формування мотивації конфлікту на три групи, в залежності від спектра можливостей: інтерактивні методи навчання з широким, середнім і вузьким спектром можливостей. Е. Я. Голант вперше класифікує методи навчання за мірою включеності тих, хто навчається в навчальну діяльність. Пасивні методи навчання називаються нею «нетрудові методи готових знань», активні методи – «інтенсивні, активно-трудові».

Розглядаючи різні класифікації інтерактивних методів, потрібно відмітити ряд проблем: по-перше, ще досі не було виявлено жодної повної класифікації інтерактивних методів навчання. По-друге, нема чіткого розмежування між інтерактивними та активними методами навчання, одні і ті ж види відносять як до активних, так і до інтерактивних. По-третє, наявні класифікації інтерактивних методів навчання не відбивають такої особистісної функції, як самореалізація.

Одним з напрямків модернізації системи навчання є удосконалення методів і форм навчання. Відомо, що освіта має бути орієнтована на забезпечення самовизначення особистості, створення умов для самореалізації. В цьому зв'язку в навчальній діяльності повинні використовуватись такі методи навчання, які будуть сприяти самореалізації тих, хто навчається. Це можливо при таких умовах: наявність групової роботи, взаємодія тих, хто вчиться між собою, з вчителем, з навчальною інформацією. Цим умовам відповідає використання інтерактивних методів навчання, які представляють собою систему правил організації продуктивної взаємодії, які представляють собою систему правил організації продуктивної взаємодії між собою тих, хто навчається, при якій відбувається засвоєння нового досвіду, отримання нових знань і надається можливість для самореалізації особистості. Інтерактивне навчання передбачає:моделювання життєвих ситуацій; вирішення творчих завдань; використання розминок (енергізаторів); використання рольових ігор; спільне розв'язання проблем тощо.

Інтеракція позначається, як здатність взаємодіяти чи знаходитися в режимі бесіди, діалогу з чим-небудь або з ким-небудь. Вперше термін «інтеракція» був застосований в назві теорії символічного інтеракціонізму, що спиралися на ідеї Г. Блумера, Ч. Кулі, Г Зиммель. В.В. Ніколін, Г.С. Кулініч класифікують ігрові інтерактивні методи навчання в географічній освіті за функціями: ігри з правилами (настільні, рухливі, комп'ютерні); творчі ігри (ролеві, ігри-змагання, комп'ютерні). За дидактичними цілями виділяють ігри, спрямовані на вивчення нового матеріалу; ігри, спрямовані на перевірку знань; ігри, метою яких є закріплення і узагальнення пройденого матеріалу. О.А. Голубкова, А.Ю.Прилепо класифікують інтерактивні методи навчання на основі їх комунікативних функцій, розділяючи їх на 3 групи: дискусійні методи (діалог, групова дискусія, припрацювання та аналіз життєвих ситуації); ігрові методи (дидактичні ігри, творчі ігри, в тому числі ділові, рольові ігри, організаційно діяльні сні ігри, контрігри); психологічні група інтерактивних методів (сенситивний і комунікаційний тренінг, емпатія). Т. С. Паніна, Л. Н. Вавилова класифікують

інтерактивні методи навчання на три групи: дискусійні (діалог, групова дискусія, розбір ситуацій з практики); ігрові (дидактичні творчі ігри, в тому числі ділові, рольові ігри, організаційно діяльні сні ігри); тренінгові (комунікативні тренінги, тренінги сензитивності).

Нажаль, ні одна із цих класифікацій не відбиває такої особистісної функції, як самореалізація особистості. Тому була вжита спроба систематизува ти інтерактивні методи навчання в контексті самореалізації особистості тих, хто навчається. Отже всі інтерактивні методи навчання вчені пропонують розділити на три великі групи на основі середовищ взаємодії: учень – учень – вчитель, учень – комп'ютер – вчитель, учень – навчальний підручник – вчитель. Інтерактивні методи навчання мають ряд особливостей, які потрібно враховувати в реальній навчальній діяльності.

По-перше, активна взаємодія учасників освітнього процесу. В даному випадку взаємодія розуміється як «стосунки між людьми, коли вони в процесі вирішення спільних завдань, впливаючи один на одного, доповнюють один одного, успішно вирішують ці завдання». При цьому «відбуваються зміни в кожному з цих суб'єктів, і в тих об'єктах, на яких спрямована взаємодія». По-друге, використання інтерактивних методів навчання передбачає наступну логіку навчальної діяльності: мотивація – формування нового досвіду – його усвідомлення через застосування – рефлексія.

Формування нового досвіду здійснюється з врахуванням вже наявного, створення проблемних діалогічних ситуацій, яуф утворюються на основі суперечностей, що виникають, народження нових пізнавальних мотивів та інтересів. По-третє, інтерактивні методи характеризує робота в малих групах на основі кооперації та співпраці.

По-четверте, інтерактивні методи навчання засновані на ігрових формах навчання, при яких проявляється акумуляція і передача соціального досвіду, створюються умови для більш повної реалізації особистості тих, хто навчається. Метод case-study необхідно якнайшвидше впровадити в програми підготовки фахівців за сучасними ринковими спеціальностями, в яких домінує ситуа-

ційне знання і ситуаційна діяльність, таким як менеджмент, економіка, соціологія, маркетинг і т.п.

Активізувати використання методу case-study в системі додаткової професійної освіти, особливо при реалізації програм професійної підготовки. Метод case-study необхідно використовувати в органічній єдності з іншими методами навчання, в тому числі традиційними, що закладають у студентів обов'язкове нормативне знання. Ситуаційне навчання вчить пошуку і використанню знання в умовах динамічної ситуації, розвиваючи гнучкість, діалектичністю мислення; надмірне захоплення ситуаційним аналізом може призвести до того, що майбутній фахівець виявиться без необхідного «нормативного скелета», всі його знання буде зводитися до знання безлічі ситуацій без певного методологічного принципу або системи.

Педагогічний потенціал методу case-study значно більший за педагогічний потенціал традиційних методів навчання. Наявність у структурі методу case-study суперечок, дискусій, аргументації тренує учасників обговорення, вчить дотриманню норм і правил спілкування. Викладач повинен бути досить емоційним протягом всього процесу навчання, дозволяти і не допускати конфлікти, створювати обстановку співробітництва і конкуренції одночасно, забезпечувати дотримання особистісних прав студента.

Ефективність діяльності викладача, що реалізує метод case-study в своїй педагогічній практиці, пов'язана з втіленням ряду принципів:

- принцип різноманіття і ефективності дидактичного арсеналу, який передбачає оволодіння дидактикою, її принципами, прийомами і методами, цілеспрямоване їх використання в навчальному процесі;
- принцип партнерства, співпраці зі студентами, що базується на визнанні студентів партнерами в освітній діяльності, на взаємодії і колективному обговоренні ситуацій;
- принцип зсуву ролі викладача з трансляції та «розжовування» знань до організації процесу їх добування - зниження ролі викладача як єдиного «утри-

мувача» знань, зростання його ролі як експерта і консультанта, що допомагає студентові орієнтуватися у світі наукової інформації;

• принцип вбирання досягнень педагогічної науки, досвіду, накопиченого колегами - психологічна та педагогічна обгрунтованість, формулювання не тільки освітніх, але і виховних цілей істотно відрізняє викладача, що реалізує метод case-study , від викладача, що використовує класичні методи навчання;

• принцип творчості, який передбачає перетворення кейса і заняття з його застосуванням в індивідуально неповторний творчий продукт - метод case-study значно розширює простір творчості, що охоплює діяльність по створенню кейса як унікального інтелектуального продукту, проектування процесу навчання, вдосконалення технології його викладання, залучення в творчість студентів, посилення ролі творчої імпровізації в ході навчання і т.п.

• Принцип прагматизму, який орієнтує на чітке визначення можливостей того чи іншого кейсу, планування результатів навчання з точки зору формування у студентів навичок аналізу ситуації і вироблення моделей поведінки в ній. З метою активізації пізнавальної діяльності, на кожному занятті вважаємо за необхідне застосовувати елементи інтерактивних технологій, творчі проблемні завдання, що забезпечують розвиток тих здібностей і якостей, які перебувають у стадії формування, використовуючи мультимедійні засоби. Так, зокрема, використання інтелектуальних ігор важливе також з погляду розвитку мислячої особистості, спеціаліста, який прагне свого удосконалення, знаходиться у постійному професійному пошуку.

По-перше, ігрові завдання здебільшого є пошуковими. Вони змушують студента самотужки знаходити шляхи розв’язання ситуації, розпізнавати, аналізувати, зіставляти і формулювати висновки. А це розвиває творчі можливості студента, його увагу, самостійність ініціативність.

По-друге, робота над цікавим неординарним матеріалом створює позитивну мотивацію навчання, розвиває бажання знати, стимулює мотивацію опрацювання інформації, отриманої в мережі Інтернет, над періодичною, науково-популярною літературою що формує вміння учитися.

По-третє, самостійно відкриваючи для себе певні особливості спеціальних понять та показників, студент отримує задоволення, що зумовлює самореалізацію особистості.

Дискусії є важливим засобом пізнавальної діяльності учнів у процесі навчання. Вони значною мірою сприяють розвитку практичного мислення, дає можливість визначити власну позицію, формує навички відстоювати свою думку, поглиблює знання з обговорю вальної проблеми. Аналізуючи классификацію інтерактивних методів навчання, можна вважати, що вона відповідає такій умові, як самореалізація особистості учня. Використання розглянутих інтерактивних методів навчання при вивчені дисциплін сприяє самореалізації особистості учня, значно підвищує якість навчання і являється важливою "рушійною силою" загального розвитку.

Метод case-study виступає як технологія колективного навчання, найважливішими складовими якої виступають робота в групі (або підгрупах) і взаємний обмін інформацією. Інтерактивні методи навчання засновані на ігрових формах навчання, при яких проявляється акумуляція і передача соціального досвіду, створюються умови для більш повної реалізації особистості тих, хто навчається. Якість знань в ігровій формі в значній мірі залежить від авторитету викладача.

Викладач, що не має глибокого й стабільного контакту зі членами групи, не може на високому рівні провести ділову гру. Якщо викладач не викликає довіри в студентів своїми знаннями, педагогічною майстерністю, людськими якостями, гра не буде мати запланованого результату, або навіть може мати протилежний результат.

Ділові ігри будуються на принципах колективної роботи, практичної корисності, демократичності, гласності, змагальності, максимальній зайнятості кожного й необмеженої перспективи творчої діяльності в рамках ділової гри. Вона повинна містити в собі все нов і прогресивне, що з'являється в педагогічній теорії і практиці. Ділова гра допомагає досягненню навчальних, виховних і розвиваючих цілей колективного характеру на основі знайомства з реальною

організацією роботи. Дискусії є важливим засобом пізнавальної діяльності учнів у процесі навчання. Вони значною мірою сприяють розвитку практичного мислення, дає можливість визначити власну позицію, формує навички відстоювати свою думку, поглиблює знання з обговорю вальної проблеми.

Аналізуючи классификацію інтерактивних методів навчання, можна вважати, що вона відповідає такій умові, як самореалізація особистості учня. Використання розглянутих інтерактивних методів навчання при вивчені дисциплін сприяє самореалізації особистості учня, значно підвищує якість навчання і являється важливою "рушійною силою" загального розвитку.Метод case-study виступає як технологія колективного навчання, найважливішими складовими якої виступають робота в групі (або підгрупах) і взаємний обмін інформацією.

Таким чином, інтерактивні методи навчання дають змогу студентам: – полегшити процес засвоєння нових знань і закріплення набутих; – розвивати і формувати комунікативні і професійні уміння і навички; – аналізувати інформацію, творчо підходити до процесу навчання; – формулювати та аргументувати особисту точку зору, брати участь у дискусії; – моделювати різні виробничі ситуації, збагачуючи особистий досвід через включення в різні виробничі ситуації, набуваючи професійної компетентності; – уміння слухати іншого, прагнути до діалогу, поважати думку інших; – вчитись будувати конструктивні відносини у групі; – знаходити спільне розв’язання проблем, розвивати навички проектної діяльності, самостійної роботи; – розвивати креативне мислення.

4.2. Опорний конспект лекції на тему: «Економічна суть, мета і завдання аудиту в сучасних умовах»

Конспект лекції № 1

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ, МЕТА І ЗАВДАННЯ АУДИТУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Міжпредметні зв'язки базуються на знанні дисциплін: Вступ до фаху, бухгалтерський облік.

Мета лекції – сформувати систему знань студентів про суть аудиту, його мету і завдання .

План лекції (навчальні питання): Економічна суть, мета і завдання аудиту.

1) Закон України «Про фінансової звітності та аудиторську діяльність».

2) Предмет і об'єкти аудиту.

3) Класифікація об'єктів аудиту.

4) Фінансово-економічний контроль і його місце в системі управління

5) Види аудиту та їх зміст.

6) Обов'язковий аудит фінансової звітності

7) Відмінність аудиту від інших видів контролю.

8) Інформаційне забезпечення аудиту та його класифікація.

Опорні поняття: аудит, аудиторська мережа, аудиторські послуги, аудитор, аудиторська фірма, предмет аудиту, об'єкти аудиту, обов'язковий аудит фінансової звітності.

Історія виникнення і розвитку аудиту в Україні вимірюється лише декількома десятиліттями. Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 22 квітня 1993 року з прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність". З тих пір кожен рік додавав щось нового до теорії та практики аудиту і збільшував престижність аудиторської професії у суспільстві. Підприємці, банкіри, державні службовці вже добре знають, що таке аудит, і широко користуються його послугами. 21 грудня 2017 року був прийнятий новий закон про ау-

дит Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258 – VIII.

Для вдосконалення функцій управління процесом виробництва в умовах ринкових відносин, виникає потреба у створенні госпрозрахункових органів контролю. Аудит є незалежною експертизою фінансової звітності комерційних підприємств уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою її підтвердження для державних податкових органів і власників. Слово “аудит” в перекладі з латинської мови означає слухати. Можна також сказати, що аудит це надання практичної допомоги керівництву і економічним службам щодо ведення справ і управління фінансами. А також надання різноманітних консультацій. Аудит дає змогу дати оцінку майна під час приватизації і при акціонуванні підприємств різних форм власності.

Згідно Закону України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” – аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб’єкта господарювання, або іншого суб’єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам;

До основних завдань (функцій) аудиту належать наступні:

- перевірка фінансової звітності, декларацій та інших документів для встановлення їх достовірності і відповідності здійснених господарських і фінансових операцій чинному законодавству;
- виявлення попередження (профілактика) порушень у фінансово-господарській діяльності підприємств;
- реальність визначення фінансових результатів;
- оцінка ефективності внутрішнього контролю;

• надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо.

Перший Закон України “Про аудиторську діяльність був прийнятий 22 квітня 1993 року та визначив правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні та був спрямований на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника, а закон „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” відповідає вимогам сьогодення.

Аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту.

Кабінет Міністрів України може встановлювати особливості провадження аудиторської діяльності щодо певних завдань відповідно до міждержавних угод, укладених відповідно до законодавства від імені Уряду України з урядами інших держав.

Особливості проведення аудиту фінансової звітності Національного банку України та банків встановлюються цим Законом та іншими актами законодавства.

Аудитор - фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності;

аудиторська діяльність - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг;

Аудиторська мережа (мережа) - структура для забезпечення співробітництва, до якої входять аудиторські фірми та/або аудитори, діяльність якої спрямована на отримання прибутку або розподіл витрат, або яка має спільну власність, перебуває під спільним контролем або управлінням, має спільні політику та процедури з контролю якості, спільну ділову стратегію, надає послуги під однаковим знаком для товарів та послуг або має спільні професійні ресурси;

аудиторська фірма - юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом та міжнародними стандартами аудиту;

Після проведення аудиту складається аудиторський звіт - документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону;

Аудиторські послуги - аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту;

Аудитор набуває права на провадження аудиторської діяльності після підтвердження кваліфікаційної придатності та набуття практичного досвіду в порядку, визначеному цим Законом. Аудитор, який набув права на провадження аудиторської діяльності, включається до Реєстру. Аудитор має право провадити аудиторську діяльність одноосібно лише після включення його до Реєстру як суб'єкта аудиторської діяльності.

Аудитор провадить аудиторську діяльність у складі аудиторської фірми та/або як фізична особа - підприємець чи провадить незалежну професійну діяльність, за умови що така особа не є працівником аудиторської фірми.

Предмет аудиту – це інформація про факти (явища і процеси) господарської діяльності суб'єкта аудиторського контролю, відображеної в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи, що підлягає кількісній та вартісній оцінці.

В загальному теоретичному плані предмет аудиту – це сукупність об'єктів аудиторського контролю. У конкретних випадках предмет аудиту характеризується наявністю певних об'єктів аудиту. До уваги беруться умови роботи суб'єктів перевірки та здійснені факти (явища або процеси) тощо. Водночас, не всі наявні на підприємстві факти господарської діяльності є об'єктами аудиту. В кожному конкретному випадку вибір тих чи інших об'єктів аудиту

залежать від конкретної мети і завдання аудиту, що обумовлюється в договорі між аудитором і замовником.

Предмет аудиту варто розглядати в динаміці. Зі зростанням аудиторських послуг змінюється кількість об'єктів аудиту, а отже, і його предмет.

Так предметом аудиту фінансової звітності є фінансова звітність суб'єкта господарювання, податкової звітності – податкова звітність. Предметом аудиту господарської діяльності (аудиту ефективності) є господарська діяльність суб'єктів або його окремих підрозділів, видів діяльності, функцій управління.

Незважаючи на різноманітність цілей аудиту в процесі його проведення, вивчається організаційно-правова структура підприємства, види його діяльності, організація обліково-економічної роботи, інформація про господарську діяльність, її результати та звітність по них. Таким чином, предмет аудиту є більш ширшим поняттям ніж предмети бухгалтерського обліку, економічного аналізу та інших обліково-економічних дисциплін, хоча в окремих випадках може збігатися з ними.

Об'єкти аудиту – це інформація про окремі або взаємопов'язані факти (явища, процеси) господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, що відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної системи і підлягає кількісній і вартісні оцінці.

За видами об'єкти аудиту поділяються на: матеріальні, трудові та фінансові ресурси, активи, зобов'язання, капітал, методи і функції управління, організаційні форми управління (організаційна структура виробництва).

Отже класифікація об'єктів аудиту має теоретичне і практичне значення. З теоретичного погляду вона дає змогу глибше пізнати суть предмета аудиту, а з практичного – правильно скласти план і програму аудиторської перевірки, вибрати потрібну методику і процедури контролю.

Економічний стан будь-якого окремого підприємства (фірми) і економіки в цілому визначають три основні чинники:

- рівень техніки і технології;
- якість робочої сили і ступінь мотивації до праці;

- організація і управління виробництвом.

Останній чинник є визначальною умовою виробництва і безпосередньо впливає на два інших. Управління, як особлива сфера діяльності, властива економіці з незапам'ятних часів, але саме ринок перетворив цю сферу в основну, визначаючу для виробництва. Таким чином, контроль є однією з необхідних, самостійних функцій управління.

Будь-який вид управління неможливий без контролю, без перевірки виконання прийнятих рішень, встановлених вимог. Контроль, як функція управління, підлеглий рішенню задач системи управління. Тому організація та форми контролю на кожному конкретному етапі розвитку завжди повинні відповідати цілям управління, які, у свою чергу, визначаються економічними і політичними закономірностями розвитку конкретної формації. Функції економічного контролю зумовлюються дією основного економічного закону формації і задачами суспільства, інтереси якого він забезпечує.

Однією з форм економічного контролю є фінансовий контроль. Принципи і форми його організації в різних країнах різні і залежать від існуючої політичної організації держави, економічних відносин, типів підприємств і форм власності. В державах з ринковою економікою, як правило, використовується передбачена організація контролю, як на рівні Державного бюджету, так і на рівні окремих підприємств незалежно від форми власності.

На підприємствах недержавної форми власності застосовується незалежний аудиторський фінансовий контроль, який здійснює на договірних засадах перевірку достовірності даних фінансової звітності економічних суб’єктів, законність здійснених господарських операцій та надає консультаційні послуги в області обліку та фінансів підприємствам і організаціям недержавного сектора економіки.

Аудиторська діяльність – один з основних елементів ринкової інфраструктури країн з розвиненою ринковою економікою. Широке його розповсюдження обумовлене взаємною зацікавленістю підприємства (в особі його власників), держави (в особі податкових органів) та користувачів фінан-

сової звітності в отриманні об'єктивної інформації про достовірність фінансової звітності підприємства.

В своїй діяльності аудитор керується законодавством і власними інтересами. В умовах конкуренції в аудиторському бізнесі це економічно сприяє підвищенню рівня проведення перевірок. У свою чергу підприємство має нагоду вибору кваліфікованого партнера, незалежного від будь-яких відомств, а держава отримує можливість забезпечити контроль достовірності фінансової звітності недержавних підприємств і, як наслідок, правильності ведення ними податкового обліку, не витрачаючи на це коштів державного бюджету.

В рамках загальних параметрів поняття “аудиту” розрізняють декілька його варіантів і класифікацій. На наш погляд найбільш доцільно поділити аудит за наступними ознаками:

За організаційними ознаками аудит поділяють на регламентований (обов’язковий), договірний (ініціативний), внутрішній (відомчий) і державний.

- Регламентований (обов’язковий) аудит проводиться у відповідності із законодавством і нормативно-правовими актами.
- Договірний (ініціативний) аудит проводиться з ініціативи господарюючого суб’єкта і здійснюється на підставі договору між суб’єктом підприємницької діяльності і аудиторською організацією.
- Внутрішній або відомчий аудит проводиться власником залежно від потреб управління та запобігання банкрутству. Запроваджується як на підприємствах, так і середині компаній, концернів тощо.
- Державний аудит це аудиторські підрозділи державних податкових органів, які безпосередньо у платників податків юридичних і фізичних осіб перевіряють стан обліку господарських операцій та відображення їх у фінансовій та податковій звітності, повноту і своєчасність нарахування та сплати податків до бюджетів різних рівнів. Державний аудит також здійснюють державні контролюючі органи які контролюють використання коштів державного бюджету.

За процесуальними ознаками, тобто в залежності від участі у проведенні аудиту різних фахівців і аудиторських організацій, аудит поділяють на одно-, багатопредметний (комплексний) та комісійний.

• Однопредметний аудит досліджує питання одного виду (предмету) аудиту. Наприклад, платоспроможність підприємства тощо.

• Багатопредметний аудит – це комплексний аудит стратегії управління маркетингом, виконання народногосподарських програм. В його проведенні беруть участь фахівці різних спеціальностей та різних аудиторських організацій.

• Комісійний аудит проводиться кількома фахівцями різних спеціальностей, але однієї аудиторської фірми, тому узагальнення роблять в одному аудиторському висновку, який підписують усі аудитори, що брали участь у перевірці.

За змістом і функціями в управлінні фінансово-господарською діяльністю, аудит поділяють на запобіжний, перманентний, ретроспективний і стратегічний.

• Запобіжний аудит – це аудит, який має запобігати різного роду конфліктним ситуаціям у фінансово-господарській діяльності до їх виникнення, тобто на стадії підготовки виробництва, до проведення маркетингових процедур.

• Перманентний (операційний) аудит – це аудит, який проводиться безпосередньо у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства. Його мета – забезпечити менеджерів інформацією про відхилення виробничих процесів від завданих параметрів, фінансову стабільність у маркетинговій діяльності, конкурентоспроможність виготовленої продукції, робіт та послуг на внутрішньому і зовнішньому ринках.

• Ретроспективний аудит - це аудит, який здійснюється після виконання господарських операцій, як правило, за минулий рік. Проводиться він зовнішніми аудиторськими фірмами.

• Стратегічний аудит – це аудит, який вирішує питання стратегії розвитку фірми, компанії на перспективу.

Крім того аудит поділяють на внутрішній і зовнішній.

Зовнішній аудит проводиться незалежним аудитором або аудиторською фірмою. При цьому незалежність аудитора від замовника (відсутність у аудитора особистих або майнових інтересів на підприємстві, що перевіряється) є головною відмінною ознакою незалежного аудиту.

Результатом проведення зовнішнього аудиту є аудиторський висновок, що містить думку аудитора з питань, що перевіряються. Зовнішній аудитор робить звіт перед замовником і результати його роботи (аудиторський висновок) є загальнодоступними для широкого круга користувачів (податкові органи, партнери по бізнесу, комерційні банки, потенційні партнери і інвестори і т.ін.).

Внутрішній аудит є невід'ємним елементом і складовою частиною системи внутрішнього контролю на підприємстві. Він здійснюється спеціальним структурним підрозділом підприємства, працівники якого підкоряються безпосередньо керівнику підприємства (таким чином забезпечується об'єктивність і незалежність висновків внутрішніх аудиторів за наслідками перевірок).

Відповідно до частини першої статті 1 Закону № 2258:

«аудиторські послуги - аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту»;

«завдання з обов’язкового аудиту фінансової звітності - завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб’єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог цього Закону та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України»;

«обов'язковий аудит фінансової звітності - аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом».

Згідно з частиною п'ятою статті 363 Господарського кодексу України аудит фінансової звітності проводитися за ініціативою суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

З урахуванням зазначеного вище, головним критерієм для визначення кола суб'єктів господарювання, які підпадають під обов'язковий аудит, є обов'язок, покладений на них законодавством, оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом.

При цьому, відповідно до наведеного в Законі № 2258 терміну «аудиторські послуги», під обов'язковий аудит фінансової звітності не підпадають завдання з огляду, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес

Згідно з частиною першою статті 1 Закону № 996 до таких підприємств віднесені:

- підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію;
- банки;
- страховики;
- недержавні пенсійні фонди;
- інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств);

- підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств.

Спільним між аудитом і ревізією насамперед є те, що вони проводяться на основі документально перевірених показників.

Однак між ними є й суттєві відмінності, які можна розглядати за їх сутністю, цілями, характером, правовим регулюванням, об 'єктами, зв 'язками, принципом оплати роботи, практичними завданнями і результатами.

Організація і методика аудиту визначається передусім належним інформаційним забезпеченням аудитора. Зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації та класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, правильно оцінити господарські явища, факти, процеси виробництва.

Аудиторський контроль ґрунтується не тільки на використанні інформації. Він бере безпосередню участь у формуванні інформаційного забезпечення системи управління суб’єкта перевірки. Інформацією аудиту цікавляться також і внутрішні (менеджери, акціонери), і зовнішні (банки, страхові компанії, торговельні партнери, інвестори), споживачі.

Під інформаційним забезпеченням аудиту розуміють незалежно упорядковану сукупність інформації, що формується і використовується на різних стадіях процесу аудиту. Основу інформаційного забезпечення аудиту становить економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність суб’єктів контролю.

Найбільш потрібну інформацію про фінансово-господарську діяльність отримує аудитор з даних бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю, фінансової та статистичної звітності.

Висновок до розділу 4.

Інтерактивне навчання, як важливий компонент сучасної системи освіти, виявило себе як ефективний інструмент для запровадження новаторських методів покращення якості навчання. Реалізація цього підходу у навчальному процесі сприяє залученню студентів до активної участі, розвиває їхні творчі здібності та сприяє засвоєнню матеріалу на більш глибокому рівні.

Опорний конспект лекції на тему "Економічна суть, мета і завдання аудиту в сучасних умовах" став важливим інструментом для студентів у процесі вивчення даного предмету. Він надає структуровану та лаконічну інформацію, що сприяє легшому засвоєнню ключових концепцій. Застосування опорного конспекту допомагає систематизувати знання та робить процес навчання більш ефективним.

Загалом, комбінація інтерактивного навчання та використання опорних конспектів сприяє створенню стимулюючого освітнього середовища, де студенти мають можливість не лише отримувати інформацію, а й активно взаємодіяти з нею. Це сприяє підвищенню якості освіти та підготовці кваліфікованих фахівців, здатних ефективно впроваджувати свої знання в сучасних умовах економічного розвитку.

Акцентується увага на важливості створення сприятливого навчального середовища, де інтерактивне навчання може бути належним чином реалізоване. Зазначається, що цей підхід допомагає вчителям створювати більш гнучкі та індивідуалізовані стратегії навчання, що враховують потреби різних категорій студентів.

Детально розглядається опорний конспект лекції на тему "Економічна суть, мета і завдання аудиту в сучасних умовах". Пояснюється, що конспект стає не тільки інструментом для систематизації знань студентів, але й сприяє взаємодії та активному обговоренню матеріалу. Ретельно розглядаються методи та форми інтерактивності, які можуть бути застосовані під час вивчення даної теми.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Відповідно до мети і завдань дослідження одержано результати, які, на думку автора, по-перше, розширюють теоретичне уявлення стосовно принципів і підходів до організації і методики внутрішньогосподарського контролю, а по-друге, - сприяють практичному їх використанню на підприємствах України.

На основі досягнень попередніх дослідників та авторського концептуального внеску в теоретичні та практичні аспекти системи внутрішнього господарського контролю можна виявити перспективи його майбутнього розвитку та удосконалення. Здобуті в ході наукових вивчень результати дозволяють сформулювати наступні висновки, які стосуються як теоретичних, так і практичних аспектів даної проблематики:

1. Контроль – одна із основних функцій управління, яка глибоко інтегрується в систему управління та органічно взаємодіє з іншими її функціями – планування, організація, стимулювання, облік, економічний аналіз, регулювання в інтересах досягнення загальних цілей управління. Виходячи з цього, зміст поняття внутрішньогосподарського контролю автором інтерпретовано як функцію управління, що являє собою процес постійного впливу на об’єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об’єктів до бажаного.

2. Крім того, особливість внутрішньогосподарського контролю полягає у його двоїстій ролі в процесі управління підприємством. У результаті глибокої інтеграції контролю з іншими функціями управління на практиці неможливо визначити коло діяльності для окремого працівника таким чином, щоб воно відносилось до будь-якої однієї функції управління без його взаємозв’язку і взаємодії з контролем. Будь-яка управлінська функція обов’язково інтегрується з контрольною. Саме тому внутрішньогосподарський контроль слід розглядати як: відокремлену функцію інформаційного забезпечення процесу управління та як проникаючий елемент кожної стадії процесу управління.

3. Взаємопов’язана сукупність контролюючого суб’єкта, контрольних

дій та об’єкта є системою контролю. Саме тому особливого значення набуває визначення об’єктів контролю. Виділено три групи об’єктів: господарські процеси (інвестиційні процеси, поточне фінансове забезпечення, матеріальне забезпечення, енергетичне забезпечення, конструкторсько-технологічне забезпечення, всі види обслуговування, виробництво основної продукції, збут, інші процеси), ресурси (основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, затрати трудових ресурсів, грошові кошти) та економічні показники діяльності (витрати основних сфер діяльності, доходи, фінансовий результат).

4. Ефективність функціонування внутрішньогосподарського контролю визначається рівнем його організації. Тому, в організаційному аспекті у роботі обґрунтовано підхід щодо організації системи внутрішньогосподарського контролю з позицій системного підходу: вхід системи внутрішньогосподарського контролю складає інформаційне забезпечення, вихід - інформація про стан об’єкта, процес – технологія, праця виконавців. При цьому, інформаційним забезпеченням контрольної діяльності є оперативна, обліково-звітна, планова, нормативно-довідкова інформація, системи документації. Інформація про стан об’єкта – це дані, отримані після її оцінки та вивчення відхилень, які складають основу для прийняття управлінських рішень. Технологія – це сукупність засобів, процесів, операцій, методів, за допомогою яких вхідні елементи перетворюються на вихідні.

Отже, внутрішньогосподарський контроль, який є невід'ємною частиною системи управління підприємством, визначається як функція, що тісно взаємодіє з іншими управлінськими функціями, такими як планування, організація, стимулювання, облік, економічний аналіз та регулювання. Основна ідея внутрішньогосподарського контролю полягає в постійному впливі на об'єкти через відстеження відхилень та корекцію управлінських рішень для досягнення загальних цілей управління.

Унікальність внутрішньогосподарського контролю виявляється у його подвійній ролі в управлінському процесі підприємства. Глибока інтеграція контролю з іншими управлінськими функціями призводить до того, що діяльність

окремого працівника не може бути визначена відокремлено від будь-якої функції управління, оскільки вона завжди взаємодіє з контролем. Внутрішній контроль є окремою функцією інформаційного забезпечення та проникаючим елементом кожної стадії управлінського процесу.

Ключовим елементом системи контролю є взаємодія контролюючого суб'єкта, контрольних дій та об'єкта, що утворює систему контролю. Визначення об'єктів контролю, таких як господарські процеси, ресурси та економічні показники, є критичним для ефективного впливу на управлінські рішення.

Насамкінець, ефективність функціонування внутрішньогосподарського контролю визначається рівнем його організації. Організаційний аспект контролю розглядається через призму системного підходу, де вхідні та вихідні елементи, а також процес управління організовані оптимально. Інформаційне забезпечення, оцінка стану об'єкта та технологічні аспекти є ключовими компонентами успішної роботи системи внутрішньогосподарського контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Антонюк О. Р. Внутрішньофірмовий контроль якості надання аудиторських послуг / О. Р. Антонюк // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2017. - № 7. - С. 78-83

2. Бабіч І. І. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю як функції управління діяльністю сільськогосподарського підприємства / І. І. Бабіч, А. А. Дацюк // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2017. - Вип. 14. - С. 5-13

3. Безверхий К. Методика використання аналітичних процедур при оцінці ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. - 2014. - № 11. - С. 17-24

4. Белова І. М. Організація внутрішнього контролю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу / І. М. Белова, Т. В. Дідоренко // Молодий вчений. - 2018. - № 6(2). - С. 369-375

5. Благоразумова О. В. Значення ефективного внутрішнього контролю як елементу системи управління ресурсним потенціалом підприємства / О. В. Благоразумова, Ю. С. Зубатенко, В. Ю. Лесняк // Агросвіт. - 2018. - № 23. - С. 73-80

6. Бойчук М. М. Роль внутрішніх контрольно-наглядових систем в діяльності з управління активами інституційних інвесторів / М. М. Бойчук // Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. - 2017. - № 2. - С. 48-66

7. Болдуєв М. В. Методичне забезпечення розробки аудиторських програм з урахуванням надійності системи внутрішнього контролю організації, що перевіряється / М. В. Болдуєв // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. - 2015. - № 1. - С. 75-81

8. Бондаренко Н. М. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці / Н. М. Бондаренко, О. В. Семенова // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2017. - Т. 22, Вип. 4. - С. 118-123

9. Бондаренко Н. М. Організація внутрішньогосподарського контролю

використання основних засобів на вітчизняних підприємствах та шляхи його вдосконалення / Н. М. Бондаренко, Ю. К. Шачаніна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2017. - Вип. 23(3). - С. 119-122

10. Бондаренко Н. М. Теоретичні засади організації внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва у сільськогосподарських підприємствах / Н. М. Бондаренко, В. С. Гузь // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 12(1). - С. 51-54

11. Вдовенко Н. М. Вплив інтеграційних процесів на забезпечення внутрішнього контролю використання бюджетних коштів науковими установами аграрного сектора / Н. М. Вдовенко, Л. Г. Михальчишина // Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. Серія : Економіка та менеджмент. - 2018. - № 17. - С. 82-90

12. Вороніна В. В. Історія виникнення та розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту / В. В. Вороніна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Юридичні науки. - 2015. - Вип. 3(2). - С. 67-72

13. Воронко Р. М. Метастратегії формування внутрішнього контролю в організації / Р. М. Воронко // Облік і фінанси. - 2015. - № 2. - С. 101-108

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. Головацька С. І. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти / С. І. Головацька, О. П. Сашко // Молодий вчений. - 2016. - № 5. - С. 36-40

17. Головацька С. І. Організаційно-методична модель внутрішнього контролю витрат та виконаних робіт будівельних підприємств / С. І. Головацька

// Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. - 2018. - Вип. 55. - С. 95-99

18. Грищук С. В. Аналіз підходів до визначення сутності поняття "внутрішньогосподарський контроль" / С. В. Грищук // Бізнес-навігатор. - 2018. - Вип. 5. - С. 151-154

19. Грищук С. В. Порівняльний аналіз сутності понять "внутрішньогосподарський контроль" та "внутрішній контроль" / С. В. Грищук // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2018. - Вип. 22(1). - С. 69-73

20. Гудзенко Н.М. Особливості організації бухгалтерського обліку та контролю в забезпеченні економічної безпеки підприємств / Н.М. Гудзенко, О.Д. Шевчук // Глобальні та національні проблеми економіки, Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського, Випуск № 17. Червень 2017 р., С. 810-815

21. Дейнеко Є. В. Аналіз стану та перспективи організації державного внутрішнього фінансового контролю в умовах реформування державного фінансового контролю України / Є. В. Дейнеко // Бізнес Інформ. - 2016. - № 9. - С. 184-191

22. Дзьоба В. Б. Удосконалення методики оцінки ефективності системи внутрішнього контролю / В. Б. Дзьоба // Молодий вчений. - 2017. - № 12. - С. 609-611

23. Діденко С. В. Реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / С. В. Діденко // Економіка і регіон. - 2015. - № 6. - С. 11-15

24. Домінова І. В. Внутрішній контроль банків на основі моделі «чотири лінії захисту»: особливості та переваги / І. В. Домінова // Облік і фінанси. - 2019. - № 2. - С. 118-123

25. Доннік М. С. Контроль якості знань студентів під час виконання індивідуального завдання як вимога системи внутрішнього забезпечення якості вищої освіти / М. С. Доннік // Вісник Луганського національного університету імені Тараса Шевченка. Педагогічні науки. - 2017. - № 8(2). - С. 23-30

26. Дорош Н. І. Методологічні аспекти оцінки аудитором внутрішнього контролю підприємства / Н. І. Дорош, М. О. Фесай // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2018. - № 1-2. - С. 67-76

27. 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

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

29. Жадан Т. А. Економічна сутність категорії "витрати" як об’єкта бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю / Т. А. Жадан, О. О. Куліш // Бізнес Інформ. - 2017. - № 11. - С. 24-30

30. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партін Г.О. Облік і аудит: термінолог. словник. Львів: Центр Європи. - 2002. - 671 с.

31. Засадний Б. А. Внутрішній контроль бухгалтерських ризиків в умовах застосування МСФЗ / Б. А. Засадний // Бізнес-навігатор. - 2018. - Вип. 2-2. - С. 128-132

32. Зварич О. М. Особливості організації системи внутрішнього контролю публічних акціонерних товариств / О. М. Зварич // Молодий вчений. - 2016. - № 12.1. - С. 754-757

33. Здирко Н.Г., Шульган А.В. Внутрішній аудит виробничих запасів сільськогосподарських підприємств // Матеріали XXXIV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах Європи та Азії» // Збірник наукових праць. – Переяслав-Хмельницький, 2017 р. – 137 с.

34. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах. - Вісник податкової служби України. - 2001. - № 33. - С. 26-31

35. Каховська О. В. Обліково-аналітичне забезпечення процесу внутрішнього контролю власного капіталу підприємства / О. В. Каховська, Г. С. Макарова, А. О. Домащенко // Причорноморські економічні студії. - 2017. -

Вип. 22. - С. 196-200

36. Ковальчук С. П. Внутрішньогосподарський контроль в системі прийняття управлінських рішень / С. П. Ковальчук // Менеджмент та підприємництво: тренди розвитку. - 2018. - Вип. 3. - С. 8-14

37. Ковбаса Т. А. Внутрішній контроль підприємств лісової галузі / Т. А. Ковбаса // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2017. - Вип. 4. - С. 134-139

38. Ковтун Т. В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua

39. Коломоєць О. В. Вид правовідносин у сфері управління внутрішнім контролем в митній службі / О. В. Коломоєць // Бізнес-навігатор. - 2016. - № 1. - С. 113-117

40. Копчикова І. Внутрішній контроль у системі управління товарними втратами / І. Копчикова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2018. - № 5. - С. 130–142

41. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація. К.: Інформ-аналіт. агентство, 2007. - 429 с.

42. Королович О. О. Оцінка організаційного забезпечення внутрішнього фінансового контролю на підприємствах з іноземними інвестиціями / О. О. Королович // Інвестиції: практика та досвід. - 2015. - № 4. - С. 63-69

43. Король В. М. Запровадження внутрішнього контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення / В. М. Король, І. Ю. Чумакова // Фінанси України. - 2016. - № 7. - С. 82-104

44. Король Г. О. Теоретичні засади інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві / Г. О. Король, Т. В. Акімова. // Ефективна економіка. - 2016. - № 11

45. Криленко В. І. Фінансовий контролінг як прогресивна форма внутрішнього контролю підприємства / В. І. Криленко, Н. В. Данік, С. П. Кольченко // Молодий вчений. - 2019. - № 2(1). - С. 267-269

46. 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

47. Кустріч К. Аналіз факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю / К. Кустріч, А. Лойшин // Social development & Security. - 2019. - Vol. 9, Iss. 2. - С. 37–56

48. Кустріч К. Г. Розвиток внутрішнього контролю та управління ризиками у міністерстві оборони україни та Збройних Силах України, у контексті реалізації завдань визначених стратегічним обороним бюлетенем України / К. Г. Кустріч, А. А. Лойшин // Social development & Security. - 2018. - Vol. 6, Iss. 4. - С. 14–28

49. Левицька С. О. Виробничі запаси як об’єкт внутрішнього контролю (на прикладі суб’єктів споживчої кооперації) / С. О. Левицька // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2017. - Вип. 4. - С. 200-206

50. Левіна М. В. Організація та методика внутрішнього контролю трансакційних витрат на підприємствах готельного господарства / М. В. Левіна // Бізнес Інформ. - 2016. - № 1. - С. 229-234

51. Литовченко В. О. Артроскопічно контрольоване лікування внутрішньосуглобових переломів тибіального плато / В. О. Литовченко, Є. В. Гарячий, Д. В. Власенко, В. Г. Власенко // Вісник ортопедії, травматології та протезування. - 2017. - № 1. - С. 25-27

52. Ліпич Л. Г. Спільні й відмінні риси внутрішнього моніторингу та контролю як функцій управління підприємством / Л. Г. Ліпич, І. Я. Білик // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2016. - Вип. 19. - С. 50-56

53. Лойшин А. Обґрунтування доцільності розробки індикаторів внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України / А. Лойшин, О. Шпиталь, І. Ткач // Social development & Security. - 2018. - Vol. 8, Iss. 6. - С. 27–42

54. Лучко М. Р. Система внутрішнього контролю у процесі управління корпоративними правами: ієрархічний підхід / М. Р. Лучко, О. Т. Патряк // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 6. - С. 31-35

55. Максименко І. Я. Інвентарізація як складова внутрішньогосподарського контролю в процесі управління підприємством / І. Я. Максименко, О. П. Зоря, Г. Р. Горлачова // Економіка та держава. - 2017. - № 10. - С. 83-85

56. Максімова, В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В. Ф. Максімова. – К.: АВРІО. – 2005. – 264 с.

57. Маркова Т. Д. Особливості внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями та реалізації готової продукції / Т. Д. Маркова, Л. М. Головаченко, М. М. Стрепенюк, Г. А. Римар // Економіка харчової промисловості. - 2018. - Т. 10, Вип. 3. - С. 83-93

58. Меліхова Т. О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз у системі управління фінансової безпеки підприємства / Т. О. Меліхова, І. О. Федоров // Агросвіт. - 2018. - № 2. - С. 63-70

59. Меліхова Т. О. Удосконалення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам для підвищення якості формування інформації в обліку / Т. О. Меліхова, Н. С. Чакалова, Є. Є. Іващенко // Економіка та держава. - 2019. - № 3. - С. 95-101

60. 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

61. Мельничук Я. П. Теоретичні засади внутрішньогосподарського контролю / Я. П. Мельничук // Облік і фінанси. - 2016. - № 4. - С. 132-139

62. Миронова Ю. Ю. Необхідність впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва на промислових підприємствах: теоретичний та методичний аспекти / Ю. Ю. Миронова, Ю. І. Матюшіна, Я. О. Копиця // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2016. - Вип. 17. - С. 169-172

63. Міщенко Т. М. Нові підходи до побудови внутрішнього контролю витрат м'ясопереробного підприємства / Т. М. Міщенко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. - 2018. - Вип. 290. - С. 194-202

64. Міщенко Т. М. Оцінка організації внутрішнього контролю витрат виробничого підприємства / Т. М. Міщенко // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 99-105

65. Мошенець К. І. Особливості внутрішньосерцевої гемодинаміки в пацієнтів із цукровим діабетом 1 типу залежно від глікемічного контролю / К. І. Мошенець, Н. О. Перцева // Медичні перспективи. - 2018. - Т. 23, № 2(1). - С. 105

66. 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

67. Мурашко О. В. Внутрішній контроль в професійній підготовці менеджерів / О. В. Мурашко. // Науковий вісник УМО. Серія : Економіка та управління. - 2016. - Вип. 1

68. Назарова К. О. Контроль якості внутрішнього аудиту торговельних мереж / К. О. Назарова, Д. Д. Гнатченко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2018. - Вип. 3. - С. 141-146

69. Небава М. І., Адлер О. О., Лесько О. Й. Економіка та організація діяльності підприємства. – В.: ВНТУ, 2011. – 317 с.

70. Новик І. В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві / І. В. Новик // Наукові записки [Української академії друкарства]. - 2017. - № 2. - С. 188–196

71. Новікова Х. К. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства / Х. К. Новікова // Економічний аналіз. - 2015. - Т. 19(2). - С. 109-116

72. Обиход К. О. Організація внутрішнього контролю надання послуг науковими установами / К. О. Обиход // Науковий вісник Ужгородського на-

ціонального університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2019. - Вип. 24(3). - С. 10-16

73. Олійник В. С. Шляхи удосконалення внутрішнього контролю виплат працівникам у кримінально-виконавчих установах / В. С. Олійник. // Ефективна економіка. - 2017. - № 7

74. Орлова О.Е. Внутренний контроль: организационный аспект. Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. - 2012. - № 21. - С. 67-84.

75. Остапенко Я. О. Класифікація готельних послуг для цілей бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства / Я. О. Остапенко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. - 2014. - № 1. - С. 144-153

76. Пантелеєв В. П. Засади організації внутрішнього контролю підприємств / В. П. Пантелеєв // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2017. - № 1-2. - С. 15-22

77. Пантелєєв В.П., Сніжко О.С. Словник бухгалтера та аудитора. К: ДАСОА. -2009. - 239 с.

78. Патраманська Л. Ю. Удосконалення підходів до оцінки ефективності внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції / Л. Ю. Патраманська. // Ефективна економіка. - 2016. - № 10

79. Підвисоцька Л. Я. Оцінка рівня системи внутрішнього контролю в управлінні фінансовою безпекою банку / Л. Я. Підвисоцька, О. І. Хитрін // Бізнес Інформ. - 2017. - № 6. - С. 207-214

80. Погріщук Б. В. Організаційні та методичні аспекти внутрішнього контролю процесу виробництва продукції рослинництва / Б. В. Погріщук, В. М. Пилявець // Економічні горизонти. - 2017. - № 2. - С. 66-74

81. Поддубна Н. М. Організація та функціонування системи внутрішнього контролю роздрібних торговельних підприємств споживчої кооперації / Н. М. Поддубна // Актуальні проблеми економіки. - 2015. - № 11. - С. 359-363

82. Подмешальська Ю. В. Удосконалення методики внутрішнього ау-

диту заробітної плати як засобу внутрішнього контролю на підприємстві / Ю. В. Подмешальська, Л. О. Резніченко // Агросвіт. - 2019. - № 4. - С. 88-96

83. 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

84. Правдюк Н. Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства / Н. Л. Правдюк // Облік і фінанси. - 2015. - № 4. - С. 53-60

85. Правдюк Н. Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки / Н. Л. Правдюк, М. В. Правдюк // Облік і фінанси. - 2016. - № 2. - С. 57-64

86. Правдюк Н. Л., Мулик Т.О., Мулик Я.І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 224 с.

87. Разборська О. О. Внутрішній контроль як модель дослідження кругообігу капіталу підприємств / О. О. Разборська, І. А. Чопляк // Финансы, учет, банки. - 2016. - Вып. 1. - С. 162-171

88. Рибалко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах. - Дис…. канд. екон. наук. – Київ. – 2008. – 238 с.

89. Савченко Р. О. Організація системи внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу / Р. О. Савченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2013. - Вип. 2. - С. 296-302

90. Селіщев С. В. Оцінка функціонування системи внутрішнього контролю внутрішнім аудитом промислового підприємства / С. В. Селіщев // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2016. - № 2. - С. 136-142

91. Сельський А. Моніторинг і контроль: встановлення ефективності стратегічного управління / А. Сельський // Публічне управління: теорія та практика: зб. наук. пр. / Асоц. д-рів наук з держ. упр. – Харків, 2013. – С. 35-

40.

92. Сморжанюк Т. П., Шрам Т. В., Труш В. Є. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом. – Київ: Кондор, 2009. – 275 с.

93. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. М.: Финстатинформ. -2000. - 239 с.

94. Старенька О. М. Внутрішня оперативна звітність як засіб контролю в управлінні промисловим підприємством / О. М. Старенька // Облік і фінанси. - 2018. - № 4. - С. 64-69

95. Чопляк І. А. Внутрішній контроль підприємства: управлінські ролі / І. А. Чопляк // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. - 2016. - Вип. 249. - С. 441-449

96. Шевага В. М. Моніторинг тиску в різних сегментах артерій головного мозку як засіб контролю церебральної перфузії в хірургії внутрішньочерепних артеріальних аневризм / В. М. Шевага, А. М. Нетлюх, А. В. Паєнок, О. Я. Кобилецький, В. М. Сало, Н. В. Матолінець // Ендоваскулярна нейрорентгенохірургія. - 2016. - № 2. - С. 43-50

97. Шевчук О.Д. Теоретичні основи внутрішнього контролю основних засобів на сільськогосподарських підприємствах / Шевчук О.Д., Коваль О.М. // Економічні та юридичні науки: Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. – Вінниця, 2017. Випуск 4 (55). – С. 56-63

98. Шендригоренко М. Т. Актуальні питання організації внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів / М. Т. Шендригоренко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2016. - Вип. 5(2). - С. 128-132

99. Adewale Henry. The concept of internal control system: theoretical aspect. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zurnalai.vu.lt/files/journals/37/articles/890/public/142-152.pdf